

Pierre Henri Pingeon

**Analyse comparative de l'évolution des pratiques  
des Inspections cantonales des finances en Suisse  
romande**

Working paper de l'IDHEAP 1/2004  
UER: Finances publiques

# **Analyse comparative de l'évolution des pratiques des Inspections cantonales des finances en Suisse romande**

Pierre Henri Pingeon

UER: Finances publiques

Working paper de l'IDHEAP no 1/2004  
mars 2004

Travail de mémoire: rapporteur: Prof. Nils Soguel

*Ce document se trouve sur notre site Internet: <http://www.idheap.ch/>*

© 2004 IDHEAP, Chavannes-près-Renens

## RÉSUMÉ

### **Analyse comparative de l'évolution des pratiques des Inspections cantonales des finances en Suisse romande**

L'inspection cantonale des finances est l'organe administratif chargé de la surveillance financière de l'Etat. Chaque canton romand possède un tel service dont les objectifs sont définis dans la législation cantonale. Cependant, bien que les cantons poursuivent des objectifs analogues et que leurs structures administratives soient grandement comparables, on observe à priori des différences apparemment importantes entre les pratiques (objectifs, moyens et ressources) de ces services.

Le but du travail de mémoire est de comparer dans le temps l'évolution des pratiques des Inspections cantonales des finances de Suisse romande, d'analyser les raisons des différences entre les pratiques cantonales et d'identifier les facteurs qui ont provoqué des évolutions. Il se développe autour de deux hypothèses, d'une part que les pratiques des Inspections des finances n'évoluent que suite à des "événements critiques" et en particulier des "crises" majeures ayant mis en évidence des défaillances du système de contrôle de l'Etat, d'autre part que les pratiques des services évoluent suivant un mécanisme de mimétisme institutionnel et sous l'effet de processus de diffusion des pratiques développé par des entités proches.

L'étude empirique repose sur l'analyse des dispositions légales, des publications officielles et sur des entretiens individuels menés avec les chefs des inspections cantonales des finances. Elle est organisée en quatre parties. La première présente et analyse les éléments externes (dans l'environnement institutionnel, légal et professionnel) qui ont pu influencer les pratiques des services. La deuxième énumère les principales caractéristiques des inspections cantonales des finances et propose des fiches de synthèse décrivant les services de manière uniforme (base légale et statut du service; cadre légal dans l'accomplissement de la mission; organisation des audits; fonctionnement du service). La troisième partie est l'analyse transversale des fiches de synthèse afin de mettre en évidence les facteurs ayant influencé l'évolution des pratiques. Ces facteurs d'évolution ainsi que leurs causes sont analysés dans la quatrième partie et mis en perspective avec les hypothèses de recherche.

Les résultats de l'étude relèvent d'une part le rôle prépondérant qu'ont joué certains événements critiques dans l'évolution des pratiques des services, notamment certains scandales qui ont été directement à l'origine de réforme d'envergure, d'autre part l'existence de réseaux de relations et d'informations entre les services cantonaux. Les résultats de l'étude ont permis d'établir une typologie des inspections cantonales des finances où Berne apparaît comme le leader d'opinion du réseau avec une ouverture internationale, où Vaud et Neuchâtel paraissent ouverts à l'adoption progressive de nouvelles pratiques, alors que Genève et Valais semblent plutôt privilégier le développement de solutions autonomes, et où Fribourg et Jura semblent isolés et peu influencés par les autres services cantonaux.

En conclusion, l'auteur recommande aux responsables cantonaux de ne pas attendre qu'un scandale éclate pour engager des réflexions sur une réforme du système de surveillance financière de l'Etat. L'expérience montre que, pour pouvoir pleinement remplir sa mission, un organe de contrôle doit être indépendant et disposer de moyen suffisant. L'auteur encourage encore toute forme de collaboration intercantionales, car la promotion des moyens d'échange et de diffusion entre les services cantonaux est certainement la mesure la plus efficace pour faire évoluer les pratiques.

## ZUSAMMENFASSUNG

### **Vergleichende Untersuchung zur Veränderung der Vorgehensweisen von Finanzinspektionen der einzelnen Westschweizer Kantone**

Die kantonale Finanzinspektion ist ein administratives Organ, das damit beauftragt ist, die Finanzen des Staates zu kontrollieren. Jeder Westschweizer Kanton besitzt eine solche Dienstbehörde. Deren Ziele sind in der Kantonalgesetzgebung definiert. Man beobachtet, obwohl alle Kantone die gleichen Ziele verfolgen und auch im grossen und ganzen gleiche administrative Strukturen vorweisen, dass die Vorgehensweisen (Ziele, Mittel und Ressourcen) von vornherein relativ verschieden sind.

Das Ziel dieser Arbeit ist, die sich im Laufe der Zeit veränderten Vorgehensweisen der kantonalen Finanzinspektion in der französischen Schweiz zu vergleichen, die Gründe für die verschiedenen Vorgehensweisen der einzelnen Kantone zu analysieren und die Faktoren, welche die Veränderungen hervorgerufen haben, zu identifizieren. Die Arbeit basiert auf zwei Hypothesen. Auf der einen Seite wird untersucht, warum sich die Vorgehensweisen der Finanzinspektionen nur in Folge von „kritischen Ereignissen“ und besonders in Folge von grossen „Krisen“, welche die Schwachpunkte des staatlichen Kontrollsystems klar herausgestellt haben, und auf der anderen Seite warum sich die Vorgehensweisen der einzelnen Dienste durch Nachahmung und Austausch der sich entwickelten Vorgehensweisen unter den benachbarten Einrichtungen, verändern.

Die empirische Studie beruht auf der Analyse von gesetzlichen Bestimmungen, offiziellen Veröffentlichungen und Einzelgesprächen, die mit den Leitern der einzelnen kantonalen Finanzinspektionen geführt wurden sind. Die Studie ist in vier Teile unterteilt. Im ersten Teil werden die externen Elemente (im institutionellen, gesetzlichen und professionellen Umfeld), welche die Vorgehensweisen der Dienste beeinflusst haben können, dargelegt und analysiert. Im zweiten Teil werden die hauptsächlichen Charakteristiken der kantonalen Finanzinspektionen aufgelistet und Übersichtsblätter mit zusammenfassenden Informationen zur Darstellung der Dienste in ein und der gleichen Art und Weise (gesetzliche Grundlage und Dienststatus, gesetzlicher Rahmen bei der Erfüllung der Aufgabe, Organisation der Audits, Funktionalität des Dienstes) dargeboten. Der dritte Teil beinhaltet die Querschnittanalyse der Übersichtsblätter, um die Faktoren, welche die Veränderungen der Vorgehensweisen beeinflusst haben, hervorzuheben. Im vierten Teil werden die Entwicklungsfaktoren und ihre Ursachen analysiert und im Zusammenhang mit den Untersuchungshypothesen betrachtet.

Die Ergebnisse dieser Untersuchung heben auf der einen Seite die entscheidende Rolle hervor, die gewisse kritische Ereignisse in der Veränderung der Vorgehensweisen der Dienste und besonders gewisse Skandale, die der direkte Ursprung von bedeutungsvollen Reformen waren, gespielt hat und auf der anderen Seite die Existenz der Beziehungs- und Informationsnetze unter den kantonalen Diensten. Die Ergebnisse der Untersuchung haben ermöglicht eine Typologie der kantonalen Finanzinspektionen zu erstellen. Bern stellt sich als Meinungsführer des Netzes mit internationaler Öffnung heraus, der Kanton Waadt und Neuenburg scheinen offen für eine progressive Annahme von neuen Vorgehensweisen zu sein, während der Kanton Genf und Wallis eher für die Entwicklung autonomer Lösungen sind und Freiburg und das Jura sehr isoliert und wenig von den anderen kantonalen Diensten beeinflusst wirken.

Als Schlussfolgerung empfiehlt der Autor der Studie den kantonalen Leitern nicht solange zu warten bis es zu einem Skandal kommt, um sich Gedanken über eine Reform des staatlichen Kontrollsystems zu machen. Die Erfahrung zeigt, dass ein Kontrollorgan unabhängig sein muss und über ausreichende Mittel verfügen muss, um seine Aufgabe voll und ganz ausführen zu können. Der Autor spricht sich ebenfalls für eine interkantonale Zusammenarbeit auf jeder Art und Weise aus, da die Förderung für einen Austausch und eine Verbreitung von Informationen unter den kantonalen Dienstbehörden zweifellos die effizienteste Massnahme für die Entwicklung der Vorgehensweisen ist.

## Sommaire

1	Problématique	4
1.1	Objectifs de l'étude	4
1.2	Hypothèses	4
2	Cadre théorique	5
2.1	Causes d'apparition des réformes	5
2.1.1	Critical juncture	5
2.1.2	Advocacy Coalition Framework	6
2.2	Diffusion des réformes et mimétisme	6
2.2.1	Mimétisme institutionnel	6
2.2.2	Processus de diffusion des réformes	7
3	Présentation de la démarche empirique	9
4	Evolution de l'environnement	11
4.1	Evolution de l'environnement institutionnel	12
4.1.1	Mutation du système administratif	12
4.1.2	Etude sur les réformes des années 1990	13
4.1.3	Audit de l'Etat de Genève	14
4.2	Evolution de l'environnement légal	15
4.3	Evolution de l'environnement professionnel	16
4.3.1	Standards d'audit en Suisse	17
4.3.2	Normes comptables internationales	17
4.3.3	Normes internationales d'audit interne	18
4.3.4	Cour des comptes	19
5	Inspections cantonales des finances de Suisse romande	24
5.1	Contrôle des finances du canton de Berne	24
5.1.1	Nouvelle réglementation de la surveillance des finances du canton de Berne	25
5.1.2	Loi bernoise sur le contrôle des finances	25
5.1.3	Fiche descriptive de synthèse du service	26
5.2	Inspection des finances du canton de Fribourg	30
5.2.1	Fiche descriptive de synthèse du service	30
5.3	Inspection cantonale des finances du canton de Genève	32
5.3.1	Concept de surveillance genevois	33
5.3.2	Obligation de se conformer aux IAS	33
5.3.3	Fiche descriptive de synthèse du service	34
5.4	Contrôle des finances du canton du Jura	37
5.4.1	Fiche descriptive de synthèse du service	37
5.5	Inspection des finances de l'Etat du canton de Neuchâtel	40
5.5.1	Fiche descriptive de synthèse du service	40
5.6	Inspection cantonale des finances du canton du Valais	44
5.6.1	Fiche descriptive de synthèse du service	44

5.7	Contrôle cantonal des finances du canton de Vaud	47
5.7.1	Etapas de la création du service	47
5.7.2	Conséquences de la nouvelle Constitution vaudoise	48
5.7.3	Fiche descriptive de synthèse du service	48
6	Analyse comparative des pratiques	52
6.1	Base légale et statut	52
6.1.1	Bases légales	52
6.1.2	Rattachement administratif	53
6.2	Cadre légal dans l'accomplissement de la mission d'audit	54
6.2.1	Principes de contrôle	54
6.2.2	Champs de contrôle	55
6.2.3	Etendue des contrôles et attributions	55
6.2.4	Contrôle du compte d'Etat	56
6.2.5	Autorités pouvant demander des contrôles	57
6.2.6	Autres services impliqués dans des tâches de contrôle	58
6.2.7	Rapports et suivi des contrôles	58
6.2.8	Rapports d'activités	59
6.2.9	Publicité des rapports	59
6.2.10	Révision externe du service de l'inspection des finances	60
6.2.11	Nomination du chef et des collaborateurs du service	61
6.2.12	Procédure budgétaire	62
6.3	Organisation des audits	62
6.3.1	Principes de planification et d'examen des comptes	62
6.3.2	Références professionnelles	64
6.3.3	Participation à des groupements professionnels	65
6.3.4	Collaborations intercantionales	65
6.4	Organisation du service	66
6.4.1	Ressources financières	66
6.4.2	Ressources humaines	67
7	Causes des évolutions	70
7.1	Evénements particuliers	70
7.1.1	Rôle des crises	70
7.1.2	Autres moments décisifs	71
7.1.3	Besoin d'un contexte politique	71
7.2	Mimétisme institutionnel et diffusion des réformes	72
7.2.1	Collaborations intercantionales	73
7.2.2	Rôle des cantons "best practice"	74
7.2.3	Rôle des acteurs	74
8	Conclusions	76
8.1	Sous-hypothèse 1 : Le rôle des événements critiques	76
8.2	Sous-hypothèse 2 : Les processus de mimétisme et de diffusion	76
8.3	Recommandations	77
	Bibliographie	78

# **1 Problématique**

## **1.1 Objectifs de l'étude**

L'inspection cantonale des finances, appelée également contrôle cantonal des finances, est l'organe administratif chargé de la surveillance financière de l'Etat. Chaque canton romand dispose au sein de son administration d'un tel service dont les objectifs et moyens sont définis dans la législation cantonale.

Bien que les cantons romands poursuivent des objectifs analogues et que leurs structures administratives soient grandement comparables, on observe à priori des différences parfois importantes entre les pratiques (objectifs, moyens et ressources) des services.

Le but de ce travail de mémoire est de comparer dans le temps (depuis le début des années 1990 jusqu'à nos jours) l'évolution des pratiques des inspections cantonales des finances de Suisse romande, d'analyser les raisons d'éventuelles différences entre les pratiques cantonales et d'identifier les facteurs qui ont provoqué des évolutions.

Nous examinerons notamment le rôle qu'ont joué dans ce processus d'évolution des moments critiques, et notamment les "crises" liées à des défaillances du système de contrôle de l'Etat. Nous analyserons également dans quelle mesure les pratiques cantonales se sont influencées mutuellement durant la période analysée. Au quel cas, nous identifierons les processus qui ont contribué à ces rapprochements.

## **1.2 Hypothèses**

Afin de mener à bien cette étude, nous formulons comme hypothèse initiale que les pratiques des inspections cantonales des finances ont évolué durant la période concernée de manière non coordonnée et que ces évolutions se sont produites conformément aux modèles suivants :

**Sous-hypothèse 1** : Les pratiques des inspections des finances évoluent à la suite d'événements critiques, et notamment des "crises" majeures ayant mis en évidence des défaillances du système de contrôle de l'Etat.

**Sous-hypothèse 2** : Les pratiques des inspections des finances évoluent suivant un mécanisme de mimétisme institutionnel et sous l'effet d'un processus de diffusion des pratiques développées par des entités proches.

Selon notre appréciation, dans le cadre de notre analyse, ces deux modèles d'évolution sont complémentaires et ne s'excluent pas mutuellement.

## **2 Cadre théorique**

Depuis le XIX<sup>ème</sup> siècle, de nombreuses études et analyses comparatives ont été menées dans le but de comprendre et expliquer les processus de changements dans les sociétés ou les administrations. Parmi les auteurs les plus célèbres qui ont fait office de pionniers en la matière, nous pouvons notamment citer Karl Marx avec sa doctrine du matérialisme historique ou Max Weber avec ses ouvrages sur la politique sociale et les administrations [Rose 1968 :120].

Les travaux menés au cours du XX<sup>ème</sup> siècle sur l'étude des changements historiques ont conduit les scientifiques à développer des théories en suivant deux approches principales :

- Une approche dite évolutionniste, qui défend que les sociétés évoluent de manière comparable mais avec un décalage dans le temps (les sociétés les moins développées suivant les séquences de changement que des pays plus développés ont déjà effectuées)
- Une approche dite du système naturel, dans laquelle les systèmes sociaux évoluent de manière indépendante mais dont l'évolution présuppose la réalisation préalable de certaines conditions [Benoix 1968 : 68].

C'est à partir de ces approches et des théories qui en découlent que nous allons développer le cadre théorique qui servira de base à notre étude. La transposition et l'utilisation de grandes théories générales de l'évolution sociale au cadre restreint de notre étude peuvent paraître audacieuses. Nous pensons cependant que les concepts développés dans ces théories sont de telle nature qu'ils peuvent être transposés dans n'importe quel contexte, y compris pour expliquer l'évolution des inspections des finances en Suisse romande.

### **2.1 Causes d'apparition des réformes**

#### **2.1.1 Critical juncture**

La théorie du "critical juncture" est la principale base théorique de notre première sous-hypothèse. Elle soutient que l'évolution des sociétés, et des institutions, dépend de "moments critiques" qui jouent à un moment donné un rôle central et prépondérant [Rokkan 1968].

Partant de cette théorie, des scientifiques se sont mis à rechercher ces moments critiques pour analyser leurs causes et caractéristiques. Il en découle notamment l'hypothèse que les probabilités de réformes<sup>1</sup> liées à des moments critiques sont particulièrement élevées lorsque les conditions complémentaires suivantes sont remplies :

- L'existence d'une pression interne pour les changements
- Un contexte politique favorable au changement, notamment grâce à des développements externes qui en soutiennent les bases [Armingeon 2002]

---

<sup>1</sup> Par réforme il faut comprendre un changement substantiel des règles de base et des objectifs d'une institution [Armingeon 2002]



La théorie restreint cependant la notion de "moment critique" à certains types d'événements:

- Ceux qui conduisent à faire un choix entre plusieurs alternatives. Ainsi un problème dont la solution s'impose d'elle-même ne peut pas être qualifié de moment critique
- Ceux qui produisent des réformes significatives. Dans ce sens, l'importance du moment critique peut se mesurer dans la difficulté pour l'institution de revenir en arrière sur les réformes adoptées [Mahoney 2001 : 4]

Dans le cadre de notre étude, cette hypothèse nous permettra d'expliquer dans quelle mesure des événements intervenus au sein d'une l'administration cantonale (essentiellement des "scandales") ou dans son environnement direct ont pu jouer un rôle prépondérant dans le déclenchement de réformes du concept de surveillance de l'Etat et dans l'évolution des pratiques des inspections cantonales des finances.

### **2.1.2 Advocacy Coalition Framework**

Nous tenterons également de comprendre les cause des réformes en nous basant sur la théorie dite de "l'Advocacy Coalition Framework". Selon cette théorie, proche de celle du moment critique, les réformes sont provoquées par deux types de facteurs principaux :

- un choc externe (peut-être provoqué par un "moment critique")
- l'existence d'une "coalition politique" exprimant une volonté forte de changement [Widmer/Rieder 2003 : 212]

Ainsi notre approche ne devrait pas se limiter à la simple recherche des scandales intervenus durant les années 1990. Nous devons également prendre en compte l'évolution du contexte politique afin d'identifier les "coalitions" qui ont pu influencer l'évolution des pratiques des inspections des finances.

## **2.2 Diffusion des réformes et mimétisme**

D'autres théories développées dans la littérature pour expliquer les évolutions des institutions politiques mettent plutôt en évidence le rôle que jouent les réseaux de relations et d'informations existant entre les différentes institutions. Pour réaliser cette étude, nous nous sommes plus particulièrement intéressés à deux de ces théories.

### **2.2.1 Mimétisme institutionnel**

Le mimétisme institutionnel peut se définir comme étant "l'importation concrète ou diffuse plus ou moins massive de technologies institutionnelles externes extirpées de leur environnement géniteur arbitrairement reconstruites et modélisées à travers les codes propres des exportateurs et des importateurs et ayant vocation à s'insérer dans un environnement qui les soumettra à des ré-interprétations permanentes définies par les stratégies politiques des élites en concurrence." [Darbon 1993 : 119]. En termes plus concrets, la théorie cherche à comprendre les mécanismes qui font qu'un pays ou une institution va importer et s'approprier des principes ou des pratiques en vigueur dans d'autres pays ou institutions.

Pour fonctionner, la théorie présuppose l'existence d'un "marché institutionnel" dans lequel des "décideurs" viennent s'approvisionner en idées nouvelles et où des "médiateurs" viennent s'insérer pour proposer des solutions désirables [Mény 1993 : 15]. Le mimétisme institutionnel est en effet, selon la théorie, avant tout une affaire d'élite. Il demande cependant encore la réunion de deux conditions préalables :

- L'insatisfaction vis-à-vis du système en vigueur
- La connaissance de solutions alternatives pratiquées ailleurs

En d'autres termes, la théorie soutient que l'importation d'idées nouvelles se produira là où des élites ouvertes d'esprits et informées sur les récents développements à l'étranger sont conscientes des insuffisances de leur système et sont prêtes à emprunter "ailleurs" plutôt qu'à tenter de réinventer des prétendues voies nouvelles [Mény 1993 : 21].

Elle précise cependant encore qu'une similitude entre des processus et des réformes ne sont pas forcément des preuves indiscutables de mimétisme. En effet, la concomitance de certaines réformes peut également résulter de problèmes de natures identiques, exprimant à un moment donné les tensions ou les aspirations de sociétés comparables.

Dans le cadre de notre étude, le contenu de cette théorie pourrait nous permettre de comprendre et d'expliquer les mécanismes qui ont conduit les élites de certains cantons ou institutions à importer des concepts utilisés par d'autres cantons ou institutions.

### **2.2.2 Processus de diffusion des réformes**

Comme pour le mimétisme institutionnel, la théorie du processus de diffusion se fonde sur les mécanismes d'échange existant entre les différentes organisations. Il repose sur le principe que les institutions évoluent non seulement suite à leurs propres expériences mais également en fonction des expériences faites par d'autres institutions comparables. Et partant de ce principe, la théorie vise à identifier les facteurs qui influencent le phénomène en le favorisant, le stimulant ou en le freinant. Elle cherche également à comprendre pourquoi certaines réformes (et pas d'autres) se transmettent entre certaines institutions (seulement).

Une première présomption serait de considérer que les réformes se diffusent plutôt entre des cantons ou institutions géographiquement limitrophes ou bénéficiant d'affinités (politiques, culturelles, etc..) particulièrement fortes. Une étude réalisée dans les années 1990 sur les facteurs de diffusion des réformes en Suisse classait cependant les cantons moins selon des critères géographiques que selon leur "attitude" vis-à-vis des changements, en les regroupant en canton "pionniers", "imitateurs" ou "retardataires" [Germann in Widmer/Rieder 2003 : 218].

Une autre opinion tendrait à laisser croire que seules les réformes à succès ont tendance à se diffuser. Cette opinion doit cependant être combattue. On sait combien les échecs sont importants dans le processus d'apprentissage. Les enseignements d'une réforme qui échoue sont ainsi être tout aussi riches que ceux d'une apparente "succès-story".

Quoi qu'il soit, dans le cadre de notre étude, nous tenterons d'identifier des éléments qui permettraient de supposer une diffusion des pratiques entre les différentes inspections cantonales des finances ainsi que, le cas échéant, les facteurs qui favorisent ou empêchent cette diffusion.

Dans un récent article sur les changements institutionnels dans les cantons suisses, deux chercheurs de l'Université de Berne étaient arrivés à la conclusion qu'il n'était pas possible de conclure, positivement ou négativement, sur l'existence d'un processus de diffusion entre les cantons dans le cadre des projets de Nouvelle Gestion Publique menés durant les années 1990 [Widmer/Rieder 2003].

### **3 Présentation de la démarche empirique**

Les buts de cette étude, tels qu'ils découlent des objectifs présentés en introduction, sont :

- dans un premier temps, d'analyser et de comparer les pratiques<sup>2</sup> des inspections des finances des cantons de Berne, Fribourg, Genève, Jura, Neuchâtel, Vaud et Valais<sup>3</sup>
- dans un second temps, dans la mesure où ces pratiques ont évolué au cours des dix dernières années, d'identifier et d'analyser les facteurs ou processus qui semblent être à l'origine de ces évolutions (et à contrario les éléments qui les ont freinées ou empêchées).

Pour ce faire, nous avons conduit une démarche empirique que nous avons structurée en quatre parties, correspondant aux chapitres suivants :

- Dans le chapitre 4, nous chercherons à identifier et extraire les éléments externes aux services qui auraient pu ou du influencer leur pratique. L'analyse des changements intervenus dans l'environnement direct des inspections cantonales des finances (environnement institutionnel, environnement légal, environnement professionnel) doit nous permettre de placer l'évolution de l'action des services dans un cadre de référence plus large.
- Le chapitre 5 présente les principales caractéristiques des différentes inspections cantonales des finances. Il propose pour chaque canton une fiche de synthèse décrivant de manière uniforme les obligations, attributions ainsi que certains aspects de l'organisation du service (base légale et statut du service; cadre légal dans l'accomplissement de la mission; organisation des audits; fonctionnement du service).
- Le chapitre 6 reprend les éléments décrits dans les fiches de synthèse des différents services pour procéder, pour chaque thème traité, à une analyse transversale entre les cantons. Cette première analyse devrait nous permettre de mettre en évidence un certain nombre de facteurs ayant favorisés ou freinés des évolutions de pratiques.
- L'objectif du chapitre 7 est de rechercher et d'analyser les causes des évolutions constatées dans les pratiques des services au cours des dix dernières années. Notre analyse sera plus particulièrement orientée sur les causes en relations avec nos hypothèses de recherche, à savoir le rôle qu'ont joué certains événements critiques dans le déclenchement de réformes institutionnelles liées à la surveillance des comptes de l'Etat et les effets d'éventuels processus de mimétisme institutionnel ou de diffusion de pratiques entre les inspections cantonales des finances.

Nos premières sources d'informations ont été les dispositions légales de chaque canton, les rapports financiers publics établis par les administrations cantonales et par les inspections des finances, les interviews de personnes-clé de nos processus parus dans la presse ainsi que certaines informations statistiques tirées de la BADAC, la banque de donnée des villes et cantons suisses.

---

<sup>2</sup> Par "pratique", nous entendons la manière dont les services conçoivent, planifient et réalisent leur mission de contrôle des comptes de l'Etat et des institutions concernées.

<sup>3</sup> Le choix de cet échantillon découle de notre volonté d'intégrer dans notre étude l'ensemble des inspections des finances des cantons romands, y compris celle du canton de Berne qui semble entretenir des liens étroits avec les six autres cantons romands.

Nos commentaires et remarques sont également issus des entretiens individuels que les chefs de services des inspections des finances concernées nous ont très agréablement accordés entre le 12 et le 19 juin 2003 ainsi que des commentaires et prises de position qu'ils ont bien voulu nous communiquer afin de valider les fiches de synthèse des services reproduites dans le chapitre 5.

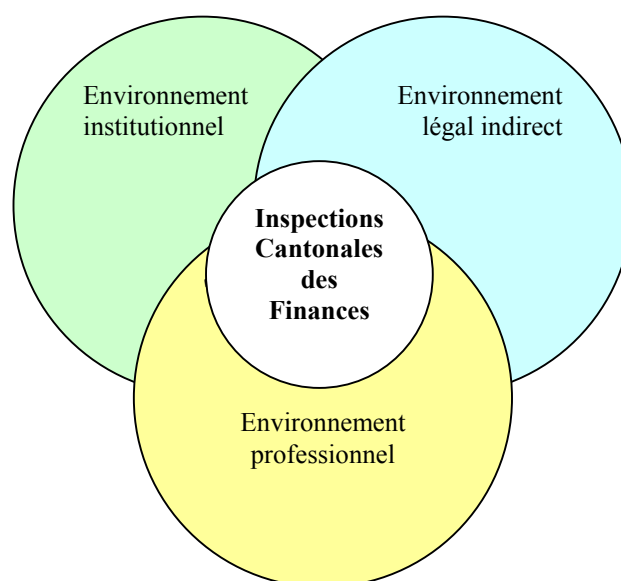
Le contenu de notre analyse comparative ainsi que nos commentaires ont été présentés à Zinal le 22 août 2003 lors du séminaire annuel de la Conférence des chefs des contrôles des finances des cantons latin. Les remarques formulées à cette occasion par les participants ont également été intégrées à notre travail.

## 4 Evolution de l'environnement

L'évolution des pratiques des inspections cantonales des finances ne peut, à notre avis, pas uniquement être expliqué par des mécanismes autonomes liés exclusivement à l'action du service. Comme tout organisme évoluant dans un milieu donné, les services ont nécessairement été influencés, plus ou moins directement, par les évolutions intervenues dans leur environnement direct. L'analyse de l'évolution de cet environnement doit nous permettre de pondérer les résultats que nous obtiendrons dans le chapitre 7 lors de l'analyse des évolutions directement intervenues au sein des services.

Dans ce chapitre, nous allons présenter et illustrer les principaux mouvements de réformes intervenus au cours des années 1990 dans les trois environnements directs des inspections cantonales des finances qui ont du, selon nous, influencer l'action des services durant cette période, à savoir :

- L'environnement institutionnel:  
Les nouveaux concepts de gestion publique développés en Suisse et les réformes administratives entreprises par la Confédération et les cantons
- L'environnement légal indirect :  
Les révisions ou adoptions de lois cantonales ayant des conséquences indirectes sur l'action des inspections des finances (lois sur les finances, sur les subventions, etc..)
- L'environnement professionnel :  
Les modifications intervenues au sein de la doctrine professionnelle en Suisse (normes et manuel de révision) et au niveau international (normes comptables et d'audit internationales; normes internationales d'audit interne) ainsi que les nouveaux concepts évoqués (cour des comptes)



## **4.1 Evolution de l'environnement institutionnel**

### **4.1.1 Mutation du système administratif**

Depuis le début des années 1990, les administrations publiques suisses se sont transformées à un rythme accéléré, le plus souvent à la suite d'un effort délibéré de réforme. Selon Raimund Germann [Germann 1996 : 172ss], les raisons de cette mutation sont multiples, à savoir l'évolution des tâches publiques, la crise des finances étatiques, les nouvelles technologies de l'information, la renaissance du libéralisme ainsi que les attentes modifiées des citoyens-usagers à l'égard des services publics. Dans un même temps, l'augmentation continue du nombre et de la complexité des tâches publiques, conjuguée avec une compression des moyens financiers mis à disposition, a créé une forte pression pour une gestion plus rationnelle et plus efficiente des affaires de l'Etat.

Cette pression s'est concrétisée durant les années 1990 par de nombreuses réformes que Germann classe en cinq domaines :

1. Les réformes territoriales visant à une nouvelle délimitation des circonscriptions administratives et des collectivités territoriales.
2. Les réformes fonctionnelles regroupant les opérations de nouvelle répartition des tâches entre la Confédération et les cantons d'une part, et entre les cantons et les communes d'autre part, les réformes gouvernementales et les transferts de tâches vers le secteur para-étatique ainsi que les privatisations.
3. Les réformes du droit de la fonction publique s'articulant autour du thème de la flexibilisation, de la suppression de la période administrative ainsi que du salaire à la performance.
4. Les réformes de gestion financière, dont notamment le nouveau modèle de compte développé par la Conférence des directeurs des finances en 1977/81 et introduit dans la plupart des cantons et communes, ainsi que les nouvelles méthodes de planification financière et de budgétisation.
5. Les réformes de management visant à améliorer l'efficacité des services de l'Etat au moyen de nouveaux outils de finalisation (ex: planification stratégique, direction par objectifs), outils de contrôle (ex: audit) ou outils d'animation (ex: management participatif).

Parmi ces cinq domaines, les deux derniers nous concernent plus particulièrement. En effet, l'introduction du nouveau modèle de comptes dans les cantons devrait conduire à court terme à une harmonisation des pratiques comptables au sein des administrations cantonales, ce qui pourrait ensuite faciliter les collaborations entre les inspections cantonales des finances. Le développement de nouvelles méthodes de planification et de budgétisation ainsi que les nouveaux outils développés dans les projets de réforme de management devraient également amener à terme les inspections des finances à adapter leurs procédures d'audit afin de mieux tirer profit des nouveaux instruments de contrôle mis à leur disposition.

#### 4.1.2 Etude sur les réformes des années 1990

L'importance du processus de réforme des années 1990 est également confirmée par l'étude menée en 2002 par Thomas Widmer et Stefan Rieder sur les changements institutionnels en Suisse [Widmer/Rieder 2003].

Cette étude n'a en effet recensé pas moins de 470 réformes institutionnelles dans les cantons suisses entre 1990 et 1999, répartis dans les domaines suivants :

Type de réforme	Nombre	%
Réformes de l'administration	244	46.5
Réformes des droits politiques	104	19.8
Réformes de péréquation financière	47	9.0
Réformes du parlement	46	8.8
Réformes de la justice	41	7.8
Réformes du gouvernement	26	5.0
Réformes territoriales	17	3.2
<b>Total</b>	<b>525</b>	<b>100</b>

Remarque : Le total de 525 types de projets est supérieur aux 470 projets mentionnés ci-dessus car un projet de réforme peut contenir plusieurs types.

Source: Tabelle 1: Verteilung der erfassten Reformen nach Typen; Widmer / Rieder 2003, p.204

Même si les réformes de gestion financière et de management, qui nous intéressent plus particulièrement, ne constituent pas la majorité des réformes entreprises, le nombre des projets engagés illustre bien l'état d'esprit de certains pouvoirs publics durant les années 1990.

Le tableau ci-dessous, tiré de l'étude Widmer/Rider, montre cependant que le développement des réformes en Suisse romande durant les années 1990 a été particulièrement inégal. Il ressort notamment que les cantons de **Berne** et de **Genève** (surtout en 1997) ont été les plus actifs alors que le volume des réformes menées dans les autres cantons romands a été comparable à la moyenne suisse. Notons cependant que le tableau recense les projets lancés et pas ceux achevés, ce qui devrait nous amener à relativiser les chiffres présentés pour le canton de Genève.

Canton	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	Total
<b>BE</b>	4	4	5	1	5	5	2	3	2	5	<b>36</b>
<b>FR</b>	1	2	0	1	1	1	1	2	3	0	<b>12</b>
<b>GE</b>	0	2	0	0	4	4	4	34	5	2	<b>55</b>
<b>JU</b>	0	1	0	1	1	2	1	3	1	0	<b>10</b>
<b>NE</b>	2	2	0	0	0	1	1	1	0	1	<b>8</b>
<b>VD</b>	2	1	0	0	1	1	7	5	2	0	<b>19</b>
<b>VS</b>	0	0	2	0	1	4	3	0	0	0	<b>10</b>
<b>Total</b>	<b>9</b>	<b>12</b>	<b>7</b>	<b>3</b>	<b>13</b>	<b>18</b>	<b>19</b>	<b>48</b>	<b>13</b>	<b>9</b>	<b>150</b>
Total CH	34	35	29	21	43	53	61	101	46	47	470

Source : Tabelle 3: Anzahl Reformen nach Kantone und Jahr; Widmer / Rieder 2003, p.207



L'étude s'est également intéressée aux éléments de New Public Management contenus dans ces réformes. Et c'est tant mieux, car ce type de réformes, qui intègrent souvent des composantes financières, nous intéressent plus particulièrement. Le tableau ci-dessous présente le nombre et la nature des réformes de type New Public Management entreprises en Suisse romande au cours des années 1990. Il ressort à nouveau que **Berne** et **Genève** sont les cantons qui se sont le plus engagés dans cette voie. **Genève**, avec 19 projets de réforme dans le domaine de la transparence des coûts et des prestations et 13 dans les systèmes d'information et de conduite est l'un des cantons suisses, avec Zurich (31 projets dans le domaine de transparence des coûts et 28 dans le domaine des systèmes d'information), le plus impliqué dans des réformes de type financier. Par contre, dans les autres cantons romands, le processus de réforme de type New Public Management ne semble pas aller au-delà de quelques projets pilote.

<b>Canton</b>	<i>Budget global</i>	<i>Contrat prestation</i>	<i>Flexibi- sation personnel</i>	<i>Définition produits</i>	<i>Objectif perform.</i>	<i>Transpar. coûts prestations</i>	<i>Système inform.&amp; conduite</i>	<i>Eva- luation. intégrée</i>	<b>Total</b>
<b>BE</b>	7	9	6	5	5	5	3	2	<b>42</b>
<b>FR</b>	1	1	1	1	0	1	1	0	<b>6</b>
<b>GE</b>	1	7	2	7	0	19	13	8	<b>57</b>
<b>JU</b>	0	1	0	0	0	0	0	0	<b>1</b>
<b>NE</b>	0	0	0	1	0	1	1	0	<b>3</b>
<b>VD</b>	2	4	3	0	0	0	2	1	<b>16</b>
<b>VS</b>	1	1	1	1	1	1	1	1	<b>8</b>
<b>Total</b>	<b>12</b>	<b>23</b>	<b>13</b>	<b>15</b>	<b>6</b>	<b>27</b>	<b>21</b>	<b>12</b>	<b>129</b>
Total CH	49	64	44	35	18	76	69	19	374

Source : Tabelle 4:Anzahl NPM-Elemente in den Kantonen; Widmer / Rieder 2003, p.207

### 4.1.3 Audit de l'Etat de Genève

Comme l'a montré les résultats de l'étude présentée ci-dessus, **Genève** est le canton romand qui a engagé le plus de réformes au cours des années 1990. Les causes de ce phénomène sont à rechercher dans l'élection en 1993 d'un gouvernement monocolore de droite, qui avait fait campagne sur la réforme de l'Etat, et dans le processus d'audit de l'Etat de Genève réalisée entre 1995 et 1996 suite à une initiative populaire. Les résultats de cet audit devaient permettre d'initier une large réforme institutionnelle basée sur les principes directeurs suivants

- Séparation des missions de conception, d'exécution et de contrôle, débouchant sur l'autonomie des services d'exécution
- Contractualisation des missions et des tâches entre l'autorité politique et les services de l'administration cantonale
- Développement de moyens adéquats pour y parvenir : procédure budgétaire revue, principes de comptabilité et outils de gestion modernisés (par ex. introduction d'une comptabilité analytique)
- Développement d'une culture de responsabilisation et de motivation des collaborateurs de la fonction publique

Pour le gouvernement genevois, les objectifs poursuivis en matière de réforme devaient répondre aux trois buts permanents suivants:

- Rendre l'Etat plus simple pour faciliter ses relations avec la population
- Rendre l'Etat plus proche de cette population, mais aussi des entreprises et des organisations internationales
- Rendre l'Etat plus efficace pour assurer la qualité des échanges avec les habitants du canton [Hensler 1999 : 321ss]

Même si ces principes et objectifs peuvent paraître quelque peu généraux et abstraits, ils n'en constituent pas moins les fondements d'une large réforme de la structure administrative et financière de l'Etat, ayant des conséquences sur la structure de contrôle de l'Etat organisée autour de l'Inspection cantonale des Finances. Il ne fait également aucun doute que le développement de nouvelles procédures budgétaires, de principes de comptabilité et d'outils de gestion modernisés, devrait obliger le service à faire évoluer sa pratique.

Avec quelques années de recul, on peut légitimement se demander si les objectifs initiaux fixés en 1995 par le gouvernement ont été atteints. Force est de constater que le résultat actuel est pour le moins mitigé. Néanmoins les récents propos tenus dans la presse par la nouvelle cheffe du département genevois des finances tendent à démontrer que le processus de réforme n'est pas définitivement enterré, du moins pas le chapitre concernant l'adaptation de la structure de contrôle de l'Etat et le rôle de l'Inspection cantonale de Finances [Le temps 17 juin 2003].

## **4.2 Evolution de l'environnement légal**

Les évolutions légales liées au domaine financier et de contrôle intervenues durant les années 1990 et ayant pu influencer les pratiques des inspections cantonales des finances sont de différentes natures:

- Adoption d'une loi sur les finances :  
C'est le cas dans les cantons de **Fribourg** (en 1994) et du **Jura** (en 2000). Ces adoptions ressemblent cependant plus à un "exercice de rattrapage" pour mettre le canton à niveau avec la loi modèle fédérale de 1981.
- Révision de la loi sur les finances :  
C'est le cas à **Berne** (en 2000) et dans le canton de **Vaud** (en 1996). Dans les deux cas, ces révisions s'inscrivent dans un processus de réforme plus large de la structure de contrôle de l'Etat et du rôle de l'inspection des finances
- Adoption de lois sur les subventions:  
De telles lois, qui définissent le cadre général pour l'octroi de subventions mais également les attributions de l'inspection des finances en matière de contrôle de celles-ci, ont été adoptées dans les cantons du **Valais** (en 1995), de **Fribourg** (en 1999) ainsi que **Berne**.
- Adoption de lois sur des projets de Nouvelle Gestion Publique (NGP):  
C'est notamment le cas en **Valais** (en 1997), où il est intéressant de noter, qu'après avoir procédé au début des années 1980 à une réforme de fonds de sa législation sur la gestion et le contrôle administratif et financier, le canton concentra ses efforts législatifs dans le domaine financiers sur les questions de subventions et sur le contrôle des projets de NGP.

Comme pouvait le laisser supposer le chapitre précédent, étant donné l'ampleur des réformes entreprises, l'activité législative a été particulièrement importante à **Genève**. En adoptant en 1994 la Loi sur la gestion administrative et financière et en 1995 la Loi sur la surveillance de la gestion administrative et financière et l'évaluation des politiques publiques, le législateur genevois développait un concept original de surveillance de l'Etat sur trois niveaux:

1. Par la mise en place obligatoire<sup>4</sup> par l'administration, les entités concernées et les communes, d'un système de contrôle interne (SCI) devant permettre le contrôle permanent des opérations courantes.
2. Par une surveillance interne de l'administration confiée à l'Inspection cantonale des finances, pour les institutions de droit public, et au Service de surveillance des fondations, pour les institutions de droit public.
3. Le dispositif de contrôle est encore complété par une Commission externe d'évaluation des politiques publiques chargée d'évaluer l'impact des politiques publiques menées par l'Etat et mises en oeuvre par les services publics.

Il ajoutera en 1999 une contrainte supplémentaire en exigeant, suite à une révision partielle de la Loi sur la gestion administrative, que les principales institutions cantonales concernées soient soumises aux normes comptables internationales IAS.

Les évolutions légales touchant directement la pratique des inspections cantonales des finances (notamment les lois et ordonnances sur les inspections et contrôles des finances) seront abordées dans le chapitre 6. Les exemples évoqués ci-dessus montrent cependant déjà que ces lois spécifiques ne sont certainement pas les seules à avoir influencé ces dernières années la pratique des inspections cantonales des finances en Suisse romande.

### **4.3 Evolution de l'environnement professionnel**

Pour le monde de la révision comptable en Suisse, les années 1990 sont synonymes de profondes mutations. Face à un marché de plus en plus international où la maîtrise des risques opérationnels et financiers et les principes de bonne gouvernance sont progressivement devenus des enjeux cruciaux, les professionnels de l'audit ont été contraints de réviser leurs normes et principes professionnels en profondeur. Alors que dans un même temps, pour répondre aux besoins grandissants des institutions de contrôles publics à travers les monde, les organisations professionnelles internationales développaient des standards adaptés aux caractéristiques du domaine public.

Dès le milieu des années 1990, ces nouvelles approches d'audit ont été présentées et commentées en Suisse par les associations professionnelles dont sont membres les inspections cantonales des finances. Il est ainsi impossible que les services n'aient pas eu connaissance de ces évolutions et que celles-ci n'aient influencé, d'une manière ou d'une autre, leur pratique durant cette période.

---

<sup>4</sup> Il est intéressant de noter ici à titre de comparaison que la loi sur le contrôle des finances du canton de Berne élaborée durant la même période que la loi genevoise ne mentionne pas la mise en place d'un système de contrôle interne, tant cette mesure semblait être évidente aux Bernois pour toute organisation digne de ce nom. Ce constat est une bonne illustration de l'importance des différences pouvant parfois exister entre les "pratiques standards" prévalant dans les cantons.

Dans les pages qui suivent, nous allons présenter les principales évolutions intervenues au cours des années 1990 en Suisse (Manuel Suisse d'Audit) et à l'étranger (Normes comptables et d'audit de l'IFAC / Normes d'audit interne de l'IIAA). Nous concluons ce chapitre par une évocation du concept de Cour de comptes devenu dernièrement très populaire en Suisse romande.

### **4.3.1 Standards d'audit en Suisse**

#### **4.3.1.1 Manuel Suisse de Révision**

La révision en 1992 par la Chambre Fiduciaire Suisse du Manuel Suisse de Révision (MSR), l'ouvrage de référence en Suisse pour les comptables et les réviseurs, est d'abord due à l'entrée en vigueur la même année des nouvelles dispositions du code des obligations sur la société anonyme. Ce nouveau droit fédéral marque un tournant pour les professionnels de la révision. En effet, en introduisant à l'art. 729b al.2 CO une disposition obligeant subsidiairement l'organe de révision à aviser le juge en cas de surendettement, la nouvelle loi fait assumer aux réviseurs suisses des responsabilités nouvelles qui vont les inciter à développer des procédures de contrôle moins orientées sur les résultats mais plus sur les risques et les processus.

Lors de sa parution en 1992, le tome 2 du MSR, consacré aux domaines particuliers de révision (révision bancaire, révision informatique, institution de prévoyance professionnelle, etc.) ne comporte encore aucun chapitre spécifique au secteur public. Cependant deux plus tard, sur une initiative du chef du contrôle cantonal des finances du canton de Berne qui se proposa d'en assurer la rédaction, un chapitre complémentaire entièrement dédié au service public sera finalement publié par la Chambre fiduciaire sous forme de brochure.

#### **4.3.1.2 Manuel Suisse d'Audit**

Ce même chapitre remanié apparaît dans le Manuel Suisse d'Audit (MSA) publié en 1998 pour remplacer le MSR déjà dépassé par l'évolution des pratiques. Ce chapitre présente les principes et procédures d'audit applicables en Suisse dans l'administration publique, de la vérification du Système de contrôle interne aux contrôles des détails, de l'examen de la conformité légale à la vérification de l'emploi judicieux des moyens. Il développe des concepts nouveaux comme l'appréciation globale, l'évaluation des risques ou la vérification de l'efficacité. Il propose une répartition des tâches de surveillance au sein de l'Etat entre le gouvernement, le parlement et les organes de contrôle interne et externe, où l'action de l'inspection des finances est principalement orientée, sur le modèle de l'ancien système dual bernois, sur des fonctions de révision interne.

Il est intéressant de noter ici que ce document est aujourd'hui la seule norme professionnelle suisse de référence pour l'audit des administrations publiques en Suisse.

### **4.3.2 Normes comptables internationales**

#### **4.3.2.1 IAS / IFRS**

L'International Accounting Standard Committee (IASC) est une organisation internationale, dont sont membres près de 120 organisations d'auditeurs d'environ 90 pays, dont la Suisse. L'objectif de l'IASC est de formuler des normes d'établissement des comptes annuels qui

puissent être reconnues sur le plan international. Ces normes IAS (International Accounting Standard), depuis 2003 IFRS (International Financial Reporting Standard) reposent sur le concept de l'image fidèle qui privilégie l'information aux investisseurs plutôt que la défense des créanciers marquée par le principe de prudence. Sous la pression des marchés boursiers demandant des informations financières toujours plus complètes et transparentes, ces normes se sont fortement développées pour atteindre aujourd'hui un ensemble homogène de 39 normes.

En Suisse, où le principe de prudence est érigé en référence quasi absolue, la portée de ces normes reste encore limitée. Alors que l'Union européenne vient de les rendre obligatoires dès 2005 pour toutes les sociétés cotées, la bourse suisse se contente toujours de normes moins contraignantes, les RPC (Recommandations pour la Présentation des Comptes, appelées aussi Swiss GAAP FER) développées en Suisse dès le milieu des années 90 sur le modèle des IAS.

Etant donné leur nature très commerciale, la portée des normes IAS/IFRS reste très limitée dans l'administration publique, tant en Suisse qu'à l'étranger. En Suisse romande, seul le canton de Genève semble vouloir faire pionnier en la matière en demandant que les comptes de ses principales institutions soient conformes à ces normes. Il apparaîtrait cependant que l'application de cette mesure pose de nombreux problèmes de mise en œuvre.

#### **4.3.2.2 IPSAS**

De plus en plus confrontée à de tels problèmes de mise en œuvre, l'IFAC a fini par se rendre compte que les normes IAS/IFRS, destinées à la présentation des comptes consolidés de groupes internationaux cotés n'étaient pas forcément compatibles avec les besoins comptables parfois plus modestes mais souvent plus spécifiques des institutions publiques. Il a ainsi entrepris à la fin des années 90 le développement de normes IPSAS (International Public Sector Accounting Standards) sur la base des IAS. Les principes de l'image fidèle et de la prédominance de la réalité économique sur l'apparence juridique (substance over form) restent la doctrine dominante de ces normes. Elles ont cependant été conçues de sorte à proposer des approches différenciées à des problèmes spécifiques du secteur public, comme le traitement du respect des contraintes légales ou budgétaires, les comptabilités sur base de cash ou la valorisation du patrimoine administratif. A ce jour, 21 normes IPSAS ont été arrêtées.

Ces normes ont suscité un vif intérêt au sein de l'administration publique suisse. Elles sont au centre des réflexions en cours pour la modification du modèle comptable des cantons ainsi que la référence principale de la réforme du modèle comptable fédéral entrepris en 2001.

#### **4.3.3 Normes internationales d'audit interne**

Comme l'IFAC pour les auditeurs externes, l'Institut des Auditeurs Interne (IIA) est l'organisation faîtière internationale des auditeurs internes, dont toutes les inspections des finances de Suisse romande sont membres ainsi que celle du canton de Berne, dont le chef a notamment été membre du Board. Les nouvelles "Normes pour la pratique professionnelle de l'audit interne" adoptées par l'IIA en 2000 marquent une évolution importante dans la pratique professionnelle des auditeurs internes.

*Selon la définition donnée par ces normes, l'audit interne est une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer et contribue à créer de la valeur ajoutée. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle, et de gouvernement d'entreprise, en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité.*

Cette définition, qui pourrait aisément servir de modèle pour l'action des inspections des finances, contient cependant deux notions nouvelles, qui devraient, dans un avenir proche être intégrés dans toutes les stratégies d'audit des services :

■ Le management des risques (norme 2110)

L'audit interne doit aider l'organisation en identifiant et en évaluant les risques significatifs et contribuer à l'amélioration des systèmes de management des risques et de contrôle

- L'audit interne doit surveiller et évaluer l'efficacité du système de management des risques de l'organisation
- L'audit interne doit évaluer les risques afférents au gouvernement d'entreprise, aux opérations et aux systèmes d'information de l'organisation au regard :
  - de la fiabilité et l'intégrité des informations financières et opérationnelles
  - de l'efficacité et l'efficience des opérations
  - de la protection du patrimoine
  - du respect des lois, règlements et contrats

■ Le gouvernement d'entreprise (norme 2130)

L'audit interne doit contribuer au processus de gouvernement d'entreprise en évaluant et en améliorant le processus par lequel :

- (1) on définit et on communique les valeurs et les objectifs,
- (2) on suit la réalisation des objectifs
- (3) on en rend comptes, et
- (4) on préserve les valeurs

#### **4.3.4 Cour des comptes**

Le concept de la Cour des comptes est devenu ces dernières années extrêmement populaire en Suisse lors des débats sur les réformes des concepts de surveillance de l'Etat. Evoqué tant à Genève, où un projet de loi est toujours à l'étude, qu'à Berne, lors du projet de révision de la Loi fédérale sur le Contrôle fédéral des finances, le concept a pris récemment une tournure très concrète avec l'adoption de la nouvelle Constitution vaudoise, celle-ci contenant en effet un article demandant la création d'une telle institution dans le canton de Vaud.

Au-delà des effets de mode, il nous a donc semblé intéressant, pour clore le chapitre des évolutions au sein de l'environnement professionnel, de présenter brièvement certains aspects des concepts de Cour des comptes tel qu'ils existent chez nos voisins les plus souvent cités en exemple, et de le mettre en parallèle avec les projets en cours dans les cantons romands.

#### **4.3.4.1 Cour des comptes française**

Selon les termes de la Constitution française, la Cour de comptes "assiste le Parlement et le Gouvernement dans le contrôle et l'exécution des lois des finances". L'institution, qui a été créée en 1807 par Napoléon, poursuit deux rôles distincts :

- Contrôler la régularité de la comptabilité et des comptes établis par les différents services de l'État, tant au niveau national que local (les collectivités locales et leur établissements publics sont soumis au contrôle des Chambres régionales des comptes et la Cour des comptes est, dans ce cas, juge d'appel)
- Contrôler le bon emploi et la bonne gestion des fonds publics, y compris dans les organismes privés bénéficiant de subventions publiques

La Cour est une juridiction administrative. Elle est dirigée par un président nommé en Conseil des ministres et inamovible. Elle se compose de sept chambres, réparties par ministères, d'une trentaine de magistrats et de fonctionnaires. Elle est indépendante dans l'établissement de son programme de travail, avec l'objectif que chaque institution puisse être contrôlée en moyenne tous les quatre à cinq ans.

L'importance des missions de la Cour, ses pouvoirs d'investigation et ses méthodes de contrôle lui confèrent une très grande autorité. Elle doit cependant veiller à maintenir son action en deçà du jugement de l'opportunité des décisions qu'elle contrôle. La cour ne doit pas en effet se substituer à l'autorité politique et elle n'a pas à intervenir dans la prise de décision. Vis-à-vis de l'autorité gouvernementale, la Cour n'a donc pas de pouvoir d'injonction.

La Cour est un organe à posteriori dont le rôle est d'identifier et de signaler les erreurs ou les fautes. Les conclusions de la Cour des comptes sur les dysfonctionnements administratifs dans l'utilisation de l'argent public doivent en principe donner lieu, de la part des pouvoirs publics, à des corrections. Mais ces conclusions demeurent souvent lettre morte. Sept cents rapports sont rédigés en moyenne chaque année. Une trentaine de contrôles fait l'objet d'une insertion au rapport public annuel publié au début du mois de janvier.

#### **4.3.4.2 Cour des comptes européenne**

Instituée en 1975 par le Traité de Bruxelles, la Cour des comptes européenne est entrée en fonction en octobre 1977. Son siège se trouve à Luxembourg. Elevée en 1993 au rang d'institution européenne par le Traité de Maastricht, elle a pour tâche principale de contrôler la bonne exécution du budget de l'Union européenne dans la double perspective d'en améliorer les résultats et de rendre compte au citoyen européen de l'utilisation des deniers publics par les autorités responsables de la gestion. Son pouvoir d'action s'étend à tout organisme ou personne gérant ou recevant des fonds communautaires. Elle contrôle, notamment, les institutions et organismes communautaires, les administrations nationales, régionales, locales ainsi que les bénéficiaires finals d'aides communautaires. Le contrôle dans les États membres s'effectue en liaison avec les institutions de contrôle nationales ou avec les services nationaux compétents.

La Cour des comptes se compose d'un collège de 15 membres (un par État membre) élus pour un mandat de 6 ans renouvelable. Ceux-ci doivent offrir toutes garanties d'indépendance et posséder des qualifications particulières dans le domaine du contrôle externe des finances

publiques. Le collège élit son président pour un mandat de trois ans. La Cour des comptes dispose d'un effectif d'environ 550 agents en provenance des 15 pays de l'Union dont environ 250 sont des auditeurs.

Le règlement de la Cour exige que ses membres exercent leurs fonctions dans une totale indépendance et dans l'intérêt général de la Communauté. C'est pourquoi :

- ils ne doivent solliciter ni n'accepter d'instructions extérieures
- ils doivent s'abstenir de réaliser tout acte incompatible avec leur fonction
- ils ne peuvent pas exercer d'autres activités professionnelles

En contrepartie, les membres ne peuvent être relevés de leur fonction ni déclarés déchus de leurs droits que si la Cour de justice constate qu'ils ont cessé de répondre aux conditions requises ou de satisfaire aux obligations découlant de leur charge. Ils bénéficient en outre des mêmes privilèges et de l'immunité applicables aux juges de la Cour de justice.

Depuis le Traité de Nice, les rapports de la Cour des comptes, avec les prises de position des institutions contrôlées, sont publiés dans le Journal officiel de l'Union européenne. La Cour publie ainsi chaque année :

- un rapport annuel relatif à l'exécution du budget de l'Union de l'année précédente,
- une déclaration d'assurance concernant la fiabilité des comptes ainsi que la légalité et la régularité des opérations sous-jacentes de l'exercice budgétaire précédent,
- des rapports annuels spécifiques concernant certains organismes communautaires,
- des rapports spéciaux sur des thèmes d'intérêt particulier.

La Cour dispose également de compétences consultatives. Les autres institutions communautaires peuvent la saisir pour avis ou quand cela leur semble opportun. Son avis doit même être impérativement sollicité lorsque le Conseil souhaite :

- établir des règlements financiers
- déterminer les modalités et les procédés selon lesquels les ressources propres de la Communauté sont à la disposition de la Commission
- déterminer les normes relatives à la responsabilité des intervenants, aux ordinateurs chargés des paiements et de la comptabilité
- adopter des mesures de lutte contre la fraude

La Cour des comptes n'a par contre pas de pouvoir juridictionnel propre. Lorsque les auditeurs de la Cour découvrent des indices de fraudes ou des irrégularités, les informations recueillies sont transmises le plus vite possible aux organes communautaires compétents pour qu'il y soit donnée la suite la plus appropriée

Les politiques et normes d'audit appliquées par la Cour ont été formellement arrêtées en un document unique. Sa pratique repose d'abord sur les Normes internationales d'audit établies par l'IFAC et surtout sur les Normes d'audit publiées par l'Organisation internationale des institutions supérieures de contrôle (INTOSAI).



#### **4.3.4.3 Projets de Cour des comptes en Suisse romande**

Les premières réflexions concrètes sur l'instauration de Cour des comptes dans les cantons romands datent des années 1990. A Genève, elles découlent des commentaires formulés dans le rapport d'audit de l'Etat publié en 1996 : "Il n'existe pas à Genève, ni en Suisse, d'organisme public indépendant de l'Exécutif et du Législatif, chargé de contrôler la bonne utilisation des deniers publics et dont les rapports sont rendus publics. Sans une telle instance qui peut prendre la forme d'une juridiction le peuple n'a pas les moyens de contrôler efficacement l'utilisation des fonds publics". Partant de ce constat, afin de pallier cette apparente lacune du système de contrôle de l'Etat, dix députés genevois élaborèrent un projet de loi instituant une Cour des comptes cantonale. Déposé en janvier 2001, le projet n'est toujours pas sorti de commission.

Lorsqu'en 2002 le peuple vaudois adopte sa nouvelle Constitution cantonale, il dote virtuellement son canton de la première Cour des comptes cantonale de Suisse.

##### **Art.166 Constitution vaudoise**

1. La Cour des comptes se compose de cinq membres, élus pour une période de six ans et rééligibles une fois. Ces membres sont élus par le Grand Conseil sur préavis de la commission de présentations prévue à l'article 131.
2. La Cour des comptes assure en toute indépendance le contrôle de la gestion des finances des institutions publiques désignées par la loi ainsi que de l'utilisation de tout argent public, sous l'angle de la légalité, de la régularité comptable et de l'efficacité.
3. Elle établit elle-même son plan de travail. Exceptionnellement, le Grand Conseil peut lui confier des mandats
4. Elle publie les résultats de ses travaux, dans la mesure où aucun intérêt prépondérant, public ou privé, ne s'y oppose.

Mais quelques mois plus tard, le projet de loi semble être au point mort. En confiant à la future Cour des comptes un objectif constitutionnel calqué sur la mission actuelle du Contrôle cantonal des finances, la Constituante vaudoise visait apparemment un objectif plus large que la création d'une nouvelle institution. Il apparaît évident que la concrétisation de cet article constitutionnel ne pourra se réaliser sans une réforme de fonds du concept de surveillance de l'Etat impliquant une révision complète de la loi sur les finances et de la mission confiée au Contrôle cantonal des finances. Etant donné les enjeux de la réforme, il est peu probable que la Cour des comptes vaudoise voie le jour en 2004 comme cela avait été initialement prévu.

Aux vues de ces deux exemples, on mesure combien, pour les partisans des Cours des comptes cantonales, le passage des intentions à la réalisation peut se révéler particulièrement complexe. On peut cependant se demander si ces cantons ne font pas fausse route en basant leur réforme sur la création d'une nouvelle institution aux contours mal définis (tant au niveau des pouvoirs que des moyens) et s'ils ne feraient pas mieux, à l'exemple de la Confédération, de mener une réflexion sur les mesures à prendre pour doter les organes existants des moyens nécessaires à l'accomplissement de leurs missions. Car dans les faits, les objectifs principaux poursuivis tant par les initiants genevois que vaudois sont globalement les mêmes :

- Assurer un contrôle indépendant et autonome de l'administration
- Garantir la transparence du processus en rendant l'ensemble des rapports publics
- Renforcer les procédures visant la mise en oeuvre obligatoire et le suivi des recommandations formulées dans les rapports

En juin 1998, dans son message au Parlement concernant la révision de la loi sur le Contrôle fédéral des finances, le Conseil fédéral rejetait l'idée de la création d'une Cour de comptes fédérales mais entendait pallier les dysfonctionnements mentionnés ci-dessus en prenant les mesures suivantes :

- Confirmation de la nomination du directeur du Contrôle fédéral des finances (CDF) par l'Assemblée fédérale
- Compétence plus large du directeur du CDF quant à la nomination et la promotion des collaborateurs
- Droit de regard direct du CDF en matière d'attribution des ressources
- Obligation du Conseil fédéral de surveiller l'exécution des mesures prises à la suite des contestations et des recommandations du CDF
- Renforcement de l'efficacité des rapports et réorganisations des voies de service

Dans son message, le Conseil fédéral estimait également en conclusion que la conception actuelle de surveillance financière, comprenant d'une part un contrôle parlementaire exercé par la commission des finances et d'autre part un organe de contrôle des finances, pouvant seconder à la fois l'exécutif et le législatif, était la mieux adaptée au système gouvernemental de la Confédération. Cette remarque pourrait certainement faire réfléchir certains gouvernements cantonaux.

## **5 Inspections cantonales des finances de Suisse romande**

Le but de ce chapitre est de présenter de manière synthétique les principales caractéristiques et phases d'évolutions des inspections cantonales des finances que notre étude cherche à comparer.

Afin d'illustrer notre propos, nous avons préparé pour chaque service des "fiches descriptives de synthèse". Celles-ci ont été établies à partir des informations contenues dans les textes de lois et autres documents officiels publics, dans des bases de données et statistiques externes ainsi que grâce aux renseignements obtenus lors d'entretiens individuels avec les chefs des services.

Ces fiches sont organisées pour chaque inspection des finances sur le même modèles :

1. Bases légales et statut du service  
Sources principales : Lois cantonales sur les finances et sur l'inspection des finances
2. Cadre légal de l'accomplissement de la mission.  
Source principale : Lois cantonales sur les finances et sur l'inspection des finances
3. Organisation des audits  
Source principale : Entretiens avec les chefs de service
4. Fonctionnement du service  
Source principale : Bases de données et entretiens avec les chefs de service

Les fiches reproduites ci-dessous, à la suite de la présentation succincte de chaque service, ont été soumises aux chefs de service qui en ont validé le contenu.

### **5.1 Contrôle des finances du canton de Berne**

Le concept de surveillance développé par le canton de Berne autour du contrôle des finances est certainement l'un de plus abouti de Suisse. Il est le résultat d'un processus engagé au milieu des années 1980 suite aux dysfonctionnements révélés par le rapport Hafner, du nom de cet ancien fonctionnaire du contrôle cantonal des finances qui, à la veille de quitter le service, dénonça certaines pratiques en vigueur au sein de l'administration cantonale et notamment les fameuses "caisses noires" utilisées par le gouvernement lors de la campagne des plébiscites jurassiens.

Deux étapes de ce processus, qui nous semblent particulièrement révélatrices de la démarche adoptée par le canton de Berne, sont développées ci-dessous. Il s'agit d'abord du nouveau concept de surveillance mis en place suite aux conclusions de la commission spéciale d'enquête du Grand Conseil qui investiga les révélations du rapport Hafner. Il s'agit ensuite de la conception de la loi sur le Contrôle des finances, adoptée en 1999, qui définit et réglemente l'action du contrôle des finances bernois.

Au terme de ce processus, le contrôle des finances bernois est une véritable institution de contrôle autonome, indépendante de l'administration, dont les tâches sont définies par une convention de prestation. Celle-ci doit garantir des moyens suffisants au service, dont le budget dépend directement du grand Conseil. Son chef, nommé pour un mandat de 4 ans, dispose d'une totale indépendance dans l'organisation et la réalisation de sa mission de contrôle.

### **5.1.1 Nouvelle réglementation de la surveillance des finances du canton de Berne**

Comme nous l'avons déjà évoqué précédemment, la réforme de la surveillance des finances bernoises trouve son origine dans le rapport délivré en 1984 par un ancien membre du contrôle cantonal des finances bernois, Rudolf Hafner. La commission spéciale d'enquête parlementaire, constituée pour investiguer les révélations de l'ancien fonctionnaire constata de graves lacunes dans la structure de surveillance financière du canton, notamment la tenue incorrecte des comptes ainsi que des insuffisances au niveau du contrôle des finances et de la haute surveillance du parlement sur le gouvernement et l'administration.

Afin de pallier ces déficiences, le canton pris les mesures suivantes : dans un premier temps, il décida d'améliorer son référentiel comptable en introduisant le nouveau modèle de compte harmonisé des cantons; dans un second temps il modifia radicalement sa structure de contrôle en s'inspirant des réglementations applicables dans l'économie privée, notamment dans le domaine bancaire. Le modèle retenu, appelé système dual, confiait la surveillance des finances à deux organes distincts: le Contrôle des finances, remplissant principalement des tâches l'audit interne, incluant l'assistance au Conseil exécutif et à la Direction des finances et le "Service parlementaire de révision" agissant comme organe externe rattaché au Grand conseil, essentiellement chargé de la responsabilité du contrôle des comptes d'Etat.

Cette structure, qui bien que "duale" attribuait près de 97% des tâches d'audit au Contrôle des finances, opérait une séparation formelle entre les fonctions d'audit interne et externe et permettait au Grand conseil de disposer d'une institution de contrôle véritablement indépendante. Elle a été en appliquée de 1990 à 2000, date à laquelle l'ensemble des tâches de contrôle a été placé sous la responsabilité du Contrôle des finances.

### **5.1.2 Loi bernoise sur le contrôle des finances**

Adoptée en 1999, dans la continuité de la réforme évoquée ci-dessus, la loi bernoise sur le contrôle des finances est une des premières du genre en Suisse (il n'en existe toujours aucune autre en Suisse romande). Elle contient certaines dispositions originales qui soulignent clairement la volonté du législateur de renforcer l'autonomie et l'indépendance du Contrôle des finances afin d'en faire un acteur-clé de la structure de contrôle de l'Etat au sens large.

Les dispositions les plus originales et significatives sont notamment les suivantes:

- Nomination du chef du service pour une période de 4 ans (art.5)
- Désignation d'un organe de révision externe chargé du contrôle qualité et de l'évaluation des prestations du service (art.7)
- Le budget annuel établi par le service est repris sans modification par l'exécutif (art.9)
- Un contrat de prestation est conclu pour l'exécution de "tâches essentielles", pour lesquelles des ressources suffisantes doivent être mises à disposition (art.10)
- Le service peut assumer certains mandats de contrôle spéciaux (art.16)
- L'activité de conseil en interne est expressément une des tâches du service (art.17)
- Les résultats des révisions sont communiqués par écrit et présentés au Conseil-Exécutif sur une base trimestrielle.

### 5.1.3 Fiche descriptive de synthèse du service

<b>Base légale et statut du service</b>	
Nom du service	Contrôle des Finances du canton de Berne (CF)
Statut	Le CF est l'organe spécialisé suprême chargé de la surveillance des finances. Il seconde tant le Grand Conseil que le Conseil-exécutif (art.4 LCCF)
Rattachement administratif	Aucun rattachement administratif  Le contrôle des finances constitue un office indépendant au sein de l'administration cantonale. Il est autonome dans l'accomplissement de ses fonctions. Il est soumis uniquement à la Constitution et à la loi sur le Contrôle des finances (art.4 LCCF)
Cadre légal direct du service	Cadre actuel : <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Loi cantonale sur le Contrôle des finances du 1<sup>er</sup> décembre 1999 (LCCF)</li> </ul>

<b>Cadre légal de l'accomplissement de la mission</b>	
Mission / But	Le CF assure la vérification indépendante de la gestion financière et de la comptabilité des autorités, de l'administration et des établissements du canton (art.2 LCCF)
Principes de contrôle	Le CF exerce son activité selon les dispositions de la LCCF et dans le respect des principes reconnus de la révision.  Il vérifie : <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ la régularité de la comptabilité et de la reddition des comptes [régularité]</li> <li>▪ la légalité</li> <li>▪ l'emploi économe des moyens et la rentabilité</li> <li>▪ de l'opportunité</li> <li>▪ de l'efficacité de la gestion financière (art.3 LCCF)</li> </ul>
Champs de contrôle	Sont soumis à la surveillance du CF (art.14 LCCF) : <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ l'administration cantonale</li> <li>▪ les autorités judiciaires</li> <li>▪ les établissements cantonaux pour autant que la législation spéciale ne contienne pas de disposition contraire</li> <li>▪ les organisations et personnes extérieures à l'administration cantonales auxquelles le canton confie des tâches publiques</li> <li>▪ les organisations et personnes bénéficiant de prestations cantonales</li> </ul>
Etendue du contrôle	Dans le cadre de sa convention de prestation, le CF a pour tâches essentielles ( art 15 al.1 LCCF): <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ de procéder à la révision du compte d'Etat</li> <li>▪ de contrôler la gestion financière et la reddition des comptes des unités administratives (révision des services)</li> <li>▪ de contrôler les planifications et les projets de construction en rapport avec les activités de construction du canton (révision des constructions)</li> <li>▪ de garantir la révisibilité des projets informatiques</li> <li>▪ de procéder à la révision des comptes annuels des établissements cantonaux</li> <li>▪ de remplir les mandats de contrôle attribués par la Confédération</li> <li>▪ d'assurer l'information courante du Conseil-Exécutif et de la Commission des finances et de leur fournir des conseils spécialisés</li> </ul>

Etendue du contrôle (suite)	<p>Le CF assume les mandats de contrôles spéciaux suivants (art.16 LCCF):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ contrôle de l'utilisation des subventions cantonales</li> <li>▪ révision en tant que service de révision auprès d'organisations pour autant qu'un intérêt public prépondérant le justifie</li> <li>▪ contrôles spéciaux sur ordre de la Commission des finances ou du Conseil-Exécutif</li> <li>▪ contrôles spéciaux sur demande d'une Direction, de la Chancellerie d'Etat ou d'une autorité judiciaire suprême</li> </ul> <p>En outre, des conseils techniques peuvent être demandés au CF par la Commission des finances et le Conseil exécutif (ainsi que les autorités judiciaires suprêmes, les Directions ou la Chancellerie d'Etat dans la mesure ou une convention de prestation le prévoit)(art.17 LCCF)</p> <p>Le CF peut cependant refuser (selon art. 15 al.2 LCCF) des mandats de contrôle spéciaux (art.16) ou des demandes de conseil (art.17) qui compromettraient l'accomplissement des tâches essentielles.</p>
Contrôle annuel des comptes d'Etat	<p>Tâche essentielle mentionnée à l'art 15 al.1 lit.a LCCF</p> <p>Rapport avec recommandation d'approbation des comptes annuels avec ou sans réserve (art.24 al.1&amp;3 LCCF)</p>
Autorités pouvant demander des contrôles	<p>Le CF peut recevoir des mandats de contrôle spéciaux et des demandes de conseil:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ du Conseil exécutif</li> <li>▪ de la Commission des finances</li> <li>▪ d'une autorité judiciaire suprême</li> <li>▪ d'une Direction</li> <li>▪ de la Chancellerie d'Etat (art 16s LCCF)</li> </ul> <p>Le CF peut refuser ces mandats s'ils compromettent la réalisation des tâches essentielles (art.15 al.2 LCCF)</p>
Autres services de l'Etat directement impliqués dans des tâches de contrôle	<p>Réviseur externe du Grand Conseil (de 1990 à 2000) [système dual]</p> <p>Depuis 2001, système "moniste" (un seul organe : le CF)</p>
Organisation des contrôles	<p>Le service planifie ses contrôles de manière indépendante sur la base de son approche risque. Des entretiens préalables de planification (periodische Gespräche) sont organisés et se tiennent deux fois par ans avec les Directions afin d'essayer de prendre en compte leurs attentes et préoccupations ainsi que pour discuter les constatations importantes faites pendant les révisions du CF et des mesures à prendre par les directions (follow up)</p>
Rapports de contrôle	<p>Le CF communique par écrit les résultats de ses révisions aux services qu'il a examinés. Lorsqu'il a fait des contestations importantes, il en informe également les Directions concernées, la Chancellerie d'Etat, les autorités judiciaires suprêmes ou les établissements cantonaux concernés (art.24 al.1 LCCF)</p> <p>Le CF porte à la connaissance de la Direction compétente et de la Direction de la justice les actes punissables qu'il a constatés lors de ses contrôles. La Direction compétente prend immédiatement les mesures requises, après en avoir référé à la Direction de la justice. S'il y a péril en la demeure ou la Direction compétente n'agit pas dans un délai raisonnable, le CF peut s'adresser directement à l'autorité judiciaire compétente. Il en informe le Conseil-exécutif et la Commission des finances (art 24 al.8 LCCF)</p>
<i>Irrégularités de peu d'importance</i>	<p>Les irrégularités ou erreurs de peu d'importance qui n'ont pas pu être éliminées lors de la révision doivent l'être dans le délai fixé par le contrôle des finances. Le service contrôlé annonce par écrit au CF qu'il a exécuté les mesures requises avant l'expiration du délai (art.25 LCCF)</p>
<i>Irrégularité d'une importance considérable</i>	<p>Lorsque les irrégularités constatées sont d'une importance considérables, le CF impartit au service concerné un délai approprié pour se prononcer par écrit, en suivant la voie de service, sur les constatations faites et indiquer les mesures qu'il a prises (art.26 LCCF)</p>

<i>Règlement des contestations</i>	Lorsque le service contrôlé conteste les observations figurant dans le rapport de révision ou qu'il n'élimine pas dans le délai imparti les irrégularités constatées, le Conseil-Exécutif statue sur les mesures à prendre, sur proposition du CF (art 27 al.1 LCCF) Lorsqu'il n'est pas d'accord avec les mesures arrêtées par le Conseil-exécutif, le CF soumet la décision gouvernementale accompagnée de son propre avis et d'une proposition à la Commission des finances (art.27 al.2 LCCF)
Rapport annuel et trimestriel d'activité	Le CF fournit chaque année au Grand Conseil et au Conseil-exécutif un rapport sur ses activités (art.23 LCCF)  Le rapport (qui est public) présente de manière succincte les tâches accomplies par le service au cours de l'année.  En outre, chaque trimestre le chef de service informe par écrit le Conseil-Exécutif et à la Commission des finances sur les résultats les plus importants de ses révisions (art.24 al.7 LCCF)
Publicité des rapports	Les documents et les rapports du CF ainsi que les documents relatifs aux procédures en cas de contestation ne sont pas publics (art.28 al.1 LCCF)  Les documents suivants sont publics : <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ le résumé des résultats de la révision du compte d'Etat</li> <li>▪ le résumé des résultats de la révision des comptes annuels des établissements cantonaux</li> <li>▪ les documents du CF qui ne concernent pas la surveillance des finances</li> <li>▪ le rapport d'activité annuel (art.28 al.2 LCCF)</li> </ul>
Révision externe du service	La commission des finances désigne un service de révision externe et lui attribue un mandat d'entente avec le Conseil exécutif. Le Grand conseil tranche en cas de désaccord (art.7 al.1 LCCF)  Le service de révision vérifie le compte spécial du CF et procède régulièrement au contrôle de la qualité et de l'évaluation des prestations (art.7 al.2 LCCF)  Le service de révision informe la Commission des finances et le Conseil-exécutif des résultats de ses activités (art.7 al.3 LCCF)
Nomination du chef de service	Le Conseil exécutif nomme un spécialiste de la révision en tant que chef du CF pour une période de fonction de 4 ans, après avoir entendu la Commission de finances du Grand Conseil. La nomination doit être confirmée par le Grand Conseil (art.5 al.1 LCCF)
Procédure budgétaire	Le CF établit son budget annuel et son plan financier. Le conseil-exécutif les reprend sans modification dans le budget et dans le plan financier du canton (art.9 LCCF)
<i>Convention de prestation</i>	Les "tâches essentielles", "mandats de contrôle spéciaux" et "prestations de conseil", les normes et les indicateurs de prestations ainsi que la répartition des ressources financières nécessaires à l'exécution du mandat de prestation sont définis dans une convention de prestations, arrêtée par le Grand Conseil sur proposition du Conseil-exécutif et de la Commission des finances (art.10 al.1 LCCF)  Des ressources financières suffisantes sont mises à la disposition du CF afin que celui-ci soit toujours en mesure d'assumer ses tâches essentielles conformément aux normes de prestations et que la Commission des finances et le Conseil-exécutif puissent tous deux lui attribuer des mandats de contrôle spéciaux ou recourir à ses conseils (art 10 al.2 LCCF)
<i>Gestion financière</i>	Le CF est seul compétent pour arrêter les dépenses de fonctionnement dans le cadre du budget et de la convention de prestations. Les compétences ordinaires en matière d'autorisation de dépenses s'appliquent aux investissements (art.8 al.2 LCCF)

<b>Organisation des audits</b>	
Planification des contrôles	<p>Programme de travail établi de manière indépendante par le service.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>■ Analyse des procédures et du système de contrôle interne : pris en compte</li> <li>■ Evaluation des risques / Approche risque : prise en compte</li> <li>■ Vue consolidée : prise en compte</li> </ul>
Références professionnelles	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ Manuel Suisse d'Audit</li> <li>■ Normes IPSAS: connues et prises en compte mais pas encore entièrement intégrées</li> <li>■ Normes d'audit interne (IIA) : prises en compte et complètement intégrées</li> </ul>
Participation à des groupements professionnels	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ Membre du comité de la Chambre fiduciaire et du Comité de l'ASAI</li> <li>■ Ancien président de l'ASAI</li> <li>■ Membre de l'Association latine des Contrôles cantonaux des finances</li> <li>■ Membre du comité secteur public de la FEE</li> <li>■ Membre du Board de l'IIA</li> <li>■ etc..</li> </ul>
Collaborations intercantionales	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ Nombreux contacts bilatéraux avec les autres inspections des finances</li> <li>■ Développement d'un logiciel de gestion des risques destiné à être utilisés par d'autres cantons</li> </ul>
Inspection des finances considérée comme modèle "best practice"	Varie selon les cas. Le CF se base sur l'expérience faites par d'autres inspections des finances qui ont réalisé, de l'avis du CF, une solution best practice

<b>Fonctionnement du service</b>	
Effectifs du service	26.5 personnes
Spécialistes dans le service	Service autonome disposant de spécialistes de la révision, de spécialistes techniques ainsi que de juristes
Qualification chef de service	Expert-comptable diplômé, Dr es sciences économiques
En fonction depuis	1987
Employeur précédent	Commission fédérale des banques
Nombre de rapports délivrés en 2002	Env. 194 (y compris les contrôles spéciaux)
Autres activités	Activités de conseil
Dépense de fonctionnement du service (selon budget 2003)	CHF 4,639,800
Dépenses liées à des mandats confiés à des mandataires (selon budget 2003)	CHF 304,400
Dépenses de fonctionnement de l'Etat (selon comptes 2002)	CHF 7,869,000K
Dépenses d'investissement de l'Etat (selon comptes 2002)	CHF 953,993K
Nombre d'habitant du canton	Env. 950,000



## 5.2 Inspection des finances du canton de Fribourg

L'inspection des finances du canton de Fribourg est un peu la parent pauvre de notre échantillon. L'effectif du service, qui avec 5 inspecteurs est le plus faible de Suisse romande, n'a en effet pas évolué depuis 1990. De l'aveu même de son chef, qui refuse pratiquement toutes les tâches annexes qui lui sont proposées, l'inspection des finances du canton de Fribourg peut aujourd'hui difficilement remplir ses obligations légales.

Celles-ci sont inscrites dans la loi sur les finances de 1994 qui reprend, sans véritable changement ou innovation, les standards de la loi modèle. Le champ de contrôle de l'Inspection des finances se limite presque exclusivement à l'administration cantonale et ses établissements. Le contrôle des comptes d'Etat n'est pas requis par la loi.

### 5.2.1 Fiche descriptive de synthèse du service

<b>Base légale et statut du service</b>	
Nom du service	Inspection des finances (IF)
Statut	Le contrôle des finances est effectué par l'Inspection des Finances (art.48 LFE)
Rattachement administratif	L'inspection des finances est un service autonome, rattaché administrativement à la direction des finances. Elle est indépendante dans l'exercice de ses attributions. (art.48 LFE)
Cadre légal du service	Cadre actuel : <ul style="list-style-type: none"> <li>Loi sur les finances de l'Etat du 25 novembre 1994 (LFE)</li> </ul>
<b>Cadre légal de l'accomplissement de la mission</b>	
Mission	Le contrôle des finances est effectué par l'Inspection des Finances (art.48 LFE)
Principes de contrôle	L'IF exerce son activité notamment en s'assurant de: <ul style="list-style-type: none"> <li>l'application correcte du droit [légalité]</li> <li>l'emploi judicieux et économe des fonds [efficacité]</li> <li>l'exactitude et du bien-fondé des écritures comptables [régularité](art.49 LFE)</li> </ul>
Champs de contrôle	Le contrôle de l'IF s'étend à : <ul style="list-style-type: none"> <li>Administration cantonale et ses établissements</li> <li>Organismes désignés par le Grand Conseil ou le conseil d'Etat, en exécution de mandats spéciaux</li> </ul> <p>L'IF peut être chargé de contrôler les comptes d'institutions et d'entreprises exécutant des tâches publiques pour l'Etat ou recevant des contributions financières de l'Etat (art.50 LFE)</p>
Etendue du contrôle	L'IF a pour tâche de contrôler : <ul style="list-style-type: none"> <li>les phases de l'exécution budgétaire</li> <li>la comptabilité et les situations de caisse</li> <li>les livres tenus par les services et les établissements</li> <li>l'existence des valeurs patrimoniales et des inventaires</li> <li>les comptes de construction</li> <li>les adjudications et les achats importants de matériel et d'équipement</li> <li>les facturations et les encaissements</li> </ul>

Etendue du contrôle (suite)	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ la tenue du contrôle des engagements</li> <li>▪ l'organisation du travail et l'efficacité des mesures préventives en matière de sécurité financière</li> <li>▪ les sécurités liées aux systèmes comptables informatisées (art.51 LFE)</li> </ul> <p>Elle peut proposer des mesures de rationalisation et attire l'attention d'un membre du conseil d'Etat sur les dépenses qui lui paraissent évitables</p> <p>Elle participe à l'élaboration de prescriptions sur le contrôle interne, la révision, la comptabilité, le service des paiements et des encaissements, la tenue des inventaires. (art.51 LFE)</p>
Contrôle annuel des comptes d'Etat	<p>Pas d'obligation légale de contrôle</p> <p>Contrôle du bilan environ tous les 4 ans</p>
Autorités pouvant demander des contrôles	<p>L'IF peut effectuer ses contrôles [...] de sa propre initiative ou sur mandat :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ de la Commission des finances et de gestion ou</li> <li>▪ du Conseil d'Etat</li> </ul> <p>Elle peut aussi intervenir à la demande d'un membre du Conseil d'Etat pour le contrôle d'une unité administrative de sa propre direction (art.48 LFE)</p>
Autres services de l'Etat directement impliqués dans des tâches de contrôle	Aucun
Organisation des contrôles	Pas de disposition légale particulière
Rapports et suivi des contrôles	<p>L'IF consigne dans un rapport, adressé au Conseil d'Etat et la Commission des finances et de gestion, la nature et l'étendu de ses investigations ainsi que le résultat de son contrôle. (art.53 LFE)</p> <p>Lorsque l'IF constate des lacunes ou erreurs, elle fixe dans son rapport un délai à l'organe contrôlé pour y remédier. Elle peut formuler des propositions.</p> <p>L'organe contrôlé doit prendre position par écrit dans un délai de 30 jours sur les observations et propositions contenues dans le rapport.</p> <p>En cas de divergence, le Conseil d'Etat est saisi qui statue définitivement. (art.54 LFE)</p> <p>Si l'IF découvre des irrégularités susceptibles de donner lieu à une poursuite pénale, elle prend immédiatement les mesures conservatoires nécessaires et informe le Conseil d'Etat (art.55 LFE)</p>
Rapport annuel d'activité	<p>Le service "présente un rapport annuel sur son activité au Conseil d'Etat et à la Commission des finances et de gestion" (art.56 LFE)</p> <p>Le rapport présente de manière succincte l'activité du service durant l'année.</p>
Révision externe du service	Pas d'obligation légale et pas envisagé
Nomination du chef de service	<p>Pas de disposition légale relative aux qualifications et au mode de nomination du chef du service.</p> <p>Lors de la dernière nomination intervenue en 1990 le Conseil d'Etat a demandé comme formation une licence universitaire ou une formation jugée équivalente</p>
Procédure budgétaire	<p>Pas de disposition légale particulière</p> <p>Procédure ordinaire de l'Etat sans grande flexibilité</p> <p>Manque de moyens (notamment en personnel)</p>

<b>Organisation des audits</b>	
Principes de planification	Programme de travail établi de manière indépendante par le service <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Analyse des procédures et du système de contrôle interne : pris en compte</li> <li>▪ Evaluation des risques / Approche risque : utilisée pour la planification (mais le service manque de moyen pour réaliser tous les audits nécessaires)</li> <li>▪ Vue consolidée : pas prise en compte</li> </ul>
Références professionnelles	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Nouveau Modèle de compte (NMC) : pris en compte</li> <li>▪ Manuel Suisse d'Audit : pris en compte</li> <li>▪ Norme IPSAS : pas prises en compte</li> <li>▪ Normes d'audit interne (IIA) : pas prises en compte</li> </ul>
Participation à des groupements professionnels	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Membre de l'ASAI</li> <li>▪ Membre de la Conférence des Chefs des contrôles financiers des cantons latins</li> </ul>
Collaborations intercantionales	Pas de collaboration intercantionale
Inspection des finances considérée comme modèle "best practice"	Celle disposant de spécialistes (construction, informatique, juridique) et possédant un effectif suffisant permettant de nommer un chef réviseur par direction

<b>Fonctionnement du service</b>	
Effectifs du service	6 personnes (dont 5 inspecteurs) + 1 poste depuis 1990 Le service peut difficilement remplir ses obligations légales
Spécialistes dans le service	Plus de spécialiste dans domaine construction depuis 2002 (fin construction RN 1)
Qualification chef de service En fonction depuis Employeur précédent	Comptable 1990 Etat de Fribourg (IF)
Nombre de rapports délivrés en 2002	75
Autres activités	Par manque de moyen, le service refuse pratiquement toutes les tâches annexes
Dépense de fonctionnement du service	CHF 800'000
Dépenses liées à des mandats confiés à des mandataires	CHF 50'000 + env. CHF 30'000 pour des mandats liés à la construction des routes nationales
Dépenses de fonctionnement de l'Etat	CHF 2'122'900'382
Nombre d'habitant du canton	244'000

## 5.3 Inspection cantonale des finances du canton de Genève

Ainsi que nous l'avons évoqué dans le chapitre 4, le canton de Genève a entrepris au milieu des années 1990 une ambitieuse réforme institutionnelle en vue de moderniser l'administration cantonale. La révision du concept de surveillance de l'Etat et le rôle de l'Inspection cantonale des finances en faisaient partie.

Pour mener à bien ce projet, le législateur genevois a choisi une voie originale. En effet, il ne s'est pas, comme les autres cantons, focalisé sur un service (l'inspection des finances) dont la mission, droits et obligations devaient être précisés, mais il s'est attelé à définir un concept global de surveillance, auquel les différents services concernés seraient ensuite rattachés.

Au niveau légal, cette démarche s'est concrétisée par l'adoption de deux lois :

- La loi sur la gestion administrative et financière qui définit, de manière assez standard, les différentes règles et principes applicables à l'administration et aux institutions cantonales
- La loi sur la surveillance de la gestion administrative et financière, qui constitue la véritable base du nouveau concept de surveillance

### **5.3.1 Concept de surveillance genevois**

Comme nous l'avons déjà vu plus haut, ce concept de surveillance s'organise sur trois niveaux :

- Sur la mise en place obligatoire d'un système de contrôle interne au sein des services de l'Etat et des institutions publiques
- Sur une surveillance interne de la gestion administrative et financière des services et institutions organisées autour de l'Inspection cantonale de finances et du Service de surveillance des fondations
- Sur une évaluation des politiques de l'Etat et des services publics menée par la Commission externe d'évaluation des politiques publiques

Si ce concept a la mérite d'être cohérent et complet, il a cependant également le défaut d'être trop dispersé entre des services différents. Cette faiblesse devrait prochainement être comblée. En effet un projet de loi devrait être voté cet automne et donner la totalité de la responsabilité de la surveillance à l'Inspection cantonale des finances (au détriment du Service de surveillance des fondations).

### **5.3.2 Obligation de se conformer aux IAS**

Une autre initiative originale du canton de Genève est la révision partielle de la loi sur la gestion administrative et financière effectuée en 1999 pour introduire une obligation légale pour les établissements cantonaux, les fondations cantonales de droit public ainsi que les institutions de droit privé dans lesquelles l'Etat possède une participation majoritaire au capital ou dans le financement de l'exploitation ou d'une représentation majoritaire au sein des organes supérieurs de se soumettre dès l'exercice 2002 aux normes comptables internationales IAS.

L'introduction d'une telle obligation légale est, selon nous, une bonne illustration du désarroi dans lequel l'Etat se trouve souvent lorsqu'il doit évaluer des situations ou prendre des décisions sur la base de bilans dont les principes comptables sont aléatoires. On peut certes s'interroger sur la pertinence du choix des IAS pour des institutions publiques (un projet de révision est d'ailleurs en cours afin d'adopter plutôt les normes IPSAS), mais avec cette décision l'Etat de Genève marque clairement son désir d'obtenir de ses partenaires des informations claires et transparentes dont l'interprétation n'est sujette à aucune équivoque. Cette volonté a d'ailleurs été encore récemment rappelée dans la presse par la nouvelle cheffe du Département des finances genevois en ces termes : " Quoi qu'il en soit, nous ne devons pas avoir peur de montrer la réalité" [Le Temps, 12 juillet 2003, p.5]. On peut cependant regretter que cette volonté ne soit pas encore étendue à la tenue des comptes d'Etat.

### 5.3.3 Fiche descriptive de synthèse du service

<b>Base légale et statut du service</b>	
Nom du service	Inspection cantonale des finances (ICF)
Rattachement administratif	L'ICF exerce une activité autonome et indépendante dans les limites des prescriptions légales. Elle est rattachée au département des finances sur le plan administratif. (art.48 LSGAF)
Cadre légal du service	Cadre actuel : <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Loi sur la gestion administrative et financière de l'Etat de Genève du 7 octobre 1993 (LGAF)</li> <li>▪ Loi sur la surveillance de la gestion administrative et financière et l'évaluation des politiques publiques du 19 janvier 1995 (LSGAF)</li> </ul>
Autres bases légales pour les contrôles	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Quelques dispositions particulières dans certaines lois cantonales mentionnant l'ICF comme organe de contrôle</li> <li>▪ Quelques dispositions de lois fédérales chargeant les cantons et donc l'ICF d'effectuer des contrôles particuliers.</li> </ul>

<b>Cadre légal de l'accomplissement de la mission</b>	
Mission	L'ICF assiste le Conseil d'Etat, la commission de finances et la commission de contrôle de gestion dans l'exercice de leur haute surveillance de l'administration (art.4 LSGAF)
Principes de contrôle	L'ICF exerce ses contrôles selon les critères de la : <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ légalité</li> <li>▪ régularité</li> <li>▪ rentabilité [efficacité], à savoir : <ul style="list-style-type: none"> <li>- si les ressources sont employées de manière économique</li> <li>- si le rapport entre coûts et utilité est adéquat</li> <li>- si les dépenses consenties ont l'effet escompté (art.4A LSGAF)</li> </ul> </li> </ul>
Champs de contrôle	<p>L'ICF exerce son activité auprès :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ des départements, de la chancellerie et de leurs services</li> <li>▪ du service du Grand Conseil</li> <li>▪ des institutions cantonales de droit public</li> <li>▪ des services centraux et des greffes du Pouvoir judiciaire</li> </ul> <p>Le Service des Fondations exerce son activité auprès :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ des institutions privées dans lesquelles l'Etat possède une participation financière majoritaire ou une représentation majoritaire au sein des organes supérieurs de l'institution</li> <li>▪ de tout organisme privé bénéficiant d'une aide financière de l'Etat (art.5 LSGAF)</li> </ul> <p>Un Projet de loi, déjà discuté en commission et qui sera voté par le Grand Conseil cet automne prévoit la reprise de ces activités par l'ICF.</p>
Etendue du contrôle	<p>L'ICF est notamment compétente pour :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ la révision des comptes</li> <li>▪ le contrôle des valeurs du patrimoine et des inventaires</li> <li>▪ l'examen des systèmes de contrôle interne</li> <li>▪ la coordination des activités de révision exercées par des organes internes ou externes désignés</li> </ul>

Etendue du contrôle (suite)	Le service participe à l'élaboration des prescriptions sur le contrôle, la révision, la comptabilité, les services des paiements et la tenue des inventaires (art.6 LSGAF)
Contrôle annuel des comptes d'Etat	L'ICF vérifie si la comptabilité, le compte administratif et le bilan de l'Etat sont conformes à la loi. Elle présente au Grand Conseil un rapport écrit sur le résultat de sa vérification. Elle recommande l'approbation des comptes annuels avec ou sans réserve, ou leur renvoi au Conseil d'Etat (art.6A LSGAF)
Autorités pouvant demander des contrôles	L'IF effectue ses contrôles de sa propre initiative selon un programme [...]: <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ selon ses propres choix ponctuels</li> <li>▪ sur mandat conféré par le Conseil d'Etat</li> <li>▪ sur mandat conféré par le Grand conseil, sa commission de contrôle de gestion ou sa commission des finances (art.7 LSGAF)</li> </ul>
Autres services de l'Etat directement impliqués dans des tâches de contrôle	La surveillance des institutions de droit privé est assurée par le service de surveillance des fondations, des institutions de prévoyance et des organismes privés subventionnés.(art.4 LSGAF) Un Projet de loi, déjà discuté en commission et qui sera voté par le Grand Conseil cet automne prévoit la reprise de ces activités par l'ICF.  La Commission externe d'évaluation des politiques publiques est chargée de seconder les [autorités] dans leurs tâches d'évaluation des politiques de l'Etat et des services publics, ainsi que des entités dépendant de l'Etat (art.15 LSGAF)
Organisation des contrôles	L'ICF effectue ses contrôles de sa propre initiative selon un programme qu'elle remet au Conseil d'Etat, à la Commission de contrôle de gestion et à la Commission des finances, avec la possibilité d'inclure d'autres contrôles à caractère prioritaire (art.7 LSGAF)
Rapports et suivi des contrôles	Toute intervention donne lieu à un rapport confidentiel. Les responsables de l'entité disposent d'un mois pour présenter leur avis sur les mesures correctives proposées.  Le rapport, avec l'avis, est remis (art.8 LSGAF) : <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ au chef du département dont dépend l'entité, qui le communique à l'entité</li> <li>▪ à l'autorité qui a ordonné le contrôle</li> <li>▪ au chef du département des finances</li> <li>▪ au président du conseil d'Etat</li> <li>▪ à la commission de contrôle de gestion et à la commission des finances</li> </ul> Les mesures correctives relevant de la tenue des comptes et l'adéquation du système de contrôle interne aux missions et à la structure de chaque entité sont obligatoires (art.8A LSGAF)
Rapport annuel d'activité	Au début de chaque année, l'ICF adresse au Conseil d'Etat, à la Commission de contrôle de gestion, à la Commission des finances du Grand Conseil et à la Commission d'évaluation de politiques publiques, un rapport résumant son activité durant l'exercice écoulé, et en particulier : <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ la liste des entités contrôlées avec mention de l'étendue des travaux effectués</li> <li>▪ les conclusions générales sur les constatations faites, notamment sur d'éventuelles irrégularités, ainsi que les mesures correctives déjà prises ou à prendre</li> <li>▪ les conclusions auxquelles donnent lieu les rapports de mandataires externes, ainsi que les observations éventuelles formulées à ce sujet (art.13 LSGAF)</li> </ul>
Révision externe du service	Pas d'obligation légale et pas envisagé par le service
Nomination du chef de service	Le Conseil d'Etat nomme le directeur et le personnel de l'ICF après consultation de la commission des finances et de la commission de contrôle de gestion, lesquels doivent ratifier la nomination des directeurs et du personnel d'encadrement (art 11 LCGAF) Pas de disposition légale relative aux qualifications du chef du service
Procédure budgétaire	Le Grand Conseil élabore avec le Conseil d'Etat le budget annuel de l'ICF, qui est inscrit au budget de l'Etat dans une rubrique spécifique à cet effet lequel fixe le nombre de postes rattachés au service (art.11 LSGAF)

<b>Organisation des audits</b>	
Principes de planification	<p>Programme de travail établi de manière indépendante par le service conformément aux dispositions légales ci-dessus:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Analyse des procédures et du système de contrôle interne (art.6 LSGAF)</li> <li>▪ Evaluation des risques / Approche risque : plan de travail par priorité</li> <li>▪ Vue consolidée : implicitement prise en compte</li> </ul>
Références professionnelles	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Nouveau Modèle de compte (NMC) : pris en compte</li> <li>▪ Manuel Suisse d'Audit : pris en compte même si devrait être mieux adapté aux problématiques du secteur public</li> <li>▪ IAPS (International Auditing Practice Statements)</li> <li>▪ Normes IAS : prises en comptes conformément à l'art.1 LGAF "Les établissements cantonaux, les fondations cantonales de droit public ainsi que les institutions de droit privé dans lesquelles l'Etat possède une participation majoritaire au capital ou dans le financement de l'exploitation ou d'une représentation majoritaire au sein des organes supérieurs sont soumis aux normes comptables internationales IAS"</li> <li>▪ Norme IPSAS : suivies en vue du remplacement des normes IAS dans la LGAF</li> <li>▪ Normes d'audit interne (IIA) : connues et appliquées lors d'audits ayant les caractéristiques d'audits internes.</li> </ul>
Participation à des groupements professionnels	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Membre de l'Association latine des Contrôles cantonaux des finances</li> <li>▪ Membre de la Chambre fiduciaire</li> <li>▪ Membre de l'ASAI</li> <li>▪ Membre de l'ISACA</li> <li>▪ Membre de l'Association suisse pour les finances et la comptabilité publique</li> </ul>
Collaborations intercantionales	Membre de plusieurs groupes de travail intercantonaux, (actuellement pour le nouveau modèle de comptes Confédération/Cantons)
Inspection des finances considérée comme modèle "best practice"	BE (pour certains aspects)

<b>Fonctionnement du service</b>	
Effectifs du service	23 personnes (18 personnes en 1996)
Spécialistes dans le service	Pas de spécialiste mais recrutement d'universitaire et programme de formation (expertise comptable/CISA)
Qualification chef de service	Pas d'information
En fonction depuis	Pas d'information
Employeur précédent	Pas d'information
Nombre de rapports délivrés en 2002	Pas d'information
Autres activités	Pas d'information
Dépense de fonctionnement du service	CHF 2,703,000
Dépenses liées à des mandats confiés à des mandataires	Pas d'information
Dépenses de fonctionnement de l'Etat	CHF 6,015,200,000
Nombre d'habitant du canton	399,000

## 5.4 Contrôle des finances du canton du Jura

Avec moins de 100,000 habitants, le Jura est le plus petit canton de notre étude. C'est aussi celui qui dispose, avec Fribourg, du contrôle des finances le moins fourni en effectif. On peut d'ailleurs craindre qu'avec 5 inspecteurs le service n'atteigne pas la taille critique nécessaire à son bon fonctionnement. Dans son rapport annuel 2002, le chef du service soulignait que par manque de ressources humaines, le contrôle des finances n'avait pu réaliser que 50% des contrôles planifiés dans son programme de travail.

Cette situation illustre un des paradoxes du contrôle des finances jurassien. Sur le papier ce service est le plus indépendant de Suisse romande. Son chef est en effet le seul qui soit un magistrat élu par le parlement. Mais peut-on véritablement parler d'autonomie et d'indépendance pour un service qui ne reçoit pas les ressources nécessaires pour mener à bien sa mission de contrôle?

### 5.4.1 Fiche descriptive de synthèse du service

<b>Base légale et statut du service</b>	
Nom du service	Contrôle des Finances (CFI)
Statut	Organe administratif supérieur chargé du contrôle financier et administratif (art.70 LFin)
Rattachement administratif	Le CFI exerce son activité de manière autonome et indépendante. [...] Il est rattaché administrativement au Département des finances (art.70 LFin)  Il est responsable devant le parlement et rend compte de son travail devant la commission de gestion et des finances (art-96 DOrg)
Cadre légal du service	Cadre actuel : <ul style="list-style-type: none"> <li>Loi sur les finances cantonale du 18 octobre 2000 (LFin)</li> <li>Décret d'organisation du Gouvernement et de l'administration cantonale du 25 octobre 1990 (DOrg)</li> </ul>
<b>Cadre légal de l'accomplissement de la mission</b>	
Mission	Le CFI est à disposition du Parlement, par l'intermédiaire de la commission de gestion et des finances, et du Gouvernement. (art.70 al.3 LFin)
Principes de contrôle	LE CFI exerce son activité selon les règles qui régissent l'activité administrative [...] et les principes généraux en matière de révision.  Il vérifie la conformité de la gestion financière et administrative sous les angles: <ul style="list-style-type: none"> <li>juridique [légalité]</li> <li>comptable [régularité]</li> <li>économique [efficacité]</li> <li>informatique (art.71 LFin)</li> </ul>
Champs de contrôle	<ul style="list-style-type: none"> <li>Départements, subdivisions de l'administration et tribunaux</li> <li>Etablissements cantonaux autonomes et non autonomes</li> <li>Collectivités, établissements et organisations qui se voient confier l'exécution de tâches publiques par l'Etat</li> <li>Bénéficiaires de subventions ou participations financières de l'Etat (art.73 LFin)</li> </ul>



Etendue du contrôle	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Procède à l'examen courant de l'ensemble de la gestion financière, à tous les stades d'exécution</li> <li>▪ Contrôle les valeurs du patrimoine et les inventaires</li> <li>▪ Révise les comptes de constructions</li> <li>▪ Autorise l'élimination de créances irrécouvrables</li> <li>▪ Vérifie annuellement les comptes de l'Etat</li> <li>▪ Examine des taxations fiscales</li> <li>▪ Contribue au contrôle périodique de l'opportunité des financements spéciaux, en collaboration avec le département des finances</li> <li>▪ Examine l'organisation des services de caisse et de comptabilité et veillant à l'efficacité des mesures de contrôle en vigueur</li> <li>▪ Examine la sécurité et la fonctionnalité des applications informatiques traitant des données de nature financière</li> <li>▪ Contrôle les flux financiers des organismes transfrontaliers, y compris les subventions communautaires</li> <li>▪ Examine l'organisation et les méthodes de travail, sous l'angle de la gestion financière, des unités administratives</li> <li>▪ Participe à l'élaboration des prescriptions touchant la gestion financière</li> <li>▪ Contrôle l'efficacité des offices de révision propres à certains organismes et coordonne les activités de contrôle (art. 74 LFin)</li> <li>▪ Participe à l'élaboration de prescription sur le contrôle, la révision, la comptabilité, le service des paiements et la tenue des inventaires</li> <li>▪ Rédige des rapports sur des questions particulières à la gestion financière, selon les mandats spéciaux de la commission des finances</li> <li>▪ Participe aux délibérations sur les finances, le budget, les plans financiers, le compte de l'Etat et l'octroi de crédit isolé</li> <li>▪ Collabore avec les services des communes dans la tenue de la comptabilité et de la caisse des communes (art. 97 DOrg)</li> </ul> <p>Remarque : Le rapport annuel du service ne mentionne pas toutes ces activités. Peut-être est-ce du au manque d'effectif relevé dans l'introduction</p>
Contrôle annuel des comptes d'Etat	<p>Obligation annuelle découlant de l'art.74 chi.e LFin (depuis 2000) mais limité dans les faits à l'audit du bilan</p> <p>Pas de rapport de révision sous une forme standard mais rapport avec recommandation</p>
Autorités pouvant demander des contrôles	<p>Le CFI est à disposition :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ du parlement pour l'exercice de sa haute surveillance financière sur le gouvernement, l'administration et les tribunaux</li> <li>▪ du gouvernement et du département pour les contrôles courant des services administratifs, ainsi que des établissements autonomes ou non autonomes (art.99 DOrg)</li> </ul>
Autres services de l'Etat directement impliqués dans des tâches de contrôle	Aucun
Organisation des contrôles	Pas de disposition légale particulière
Rapports et suivi des contrôles	<p>Le CFI consigne dans un rapport écrit le résultat de ses investigations. (art.76 LFin)</p> <p>Le CFI transmet son rapport à l'organe contrôlé et au département concerné. L'entité contrôlée doit prendre position par écrit dans le délai fixé par le CFI, si le rapport contient des recommandations ou des propositions.</p> <p>LE CFI adresse un exemplaire de chaque rapport de révision, accompagné de la prise de position intégrale de l'organe contrôlé, au président de la commission de gestion et des finances, au président du gouvernement et au chef du département des finances (art.77 LFin)</p> <p>Le gouvernement décide des mesures à prendre en cas de manquement grave</p>

Rapport et suivi des contrôles (suite)	Si le CFI découvre des irrégularités susceptibles de donner lieu à une poursuite pénale, elle prend immédiatement les mesures conservatoires nécessaires et informe le procureur général, le président de la commission de gestion et des finances, le président du gouvernement, le chef du département concerné et le chef du département des finances. (art.78 LFin)  <i>L'organe contrôlé peut contester les recommandations et les propositions qui figurent dans le rapport du CFI en adressant dans les 30 jours un recours au gouvernement (art.79 LFin)</i>
Rapport annuel d'activité	Le service établit chaque année un rapport d'activité à l'attention du Parlement et du Gouvernement. Le rapport est transmis au Parlement en même temps que les comptes annuels.
Révision externe du service	Pas d'obligation légale et pas envisagé
Nomination du chef de service	Le service est "dirigé par le contrôleur général des finances, élu par le parlement pour quatre ans et rééligible (art.70 al.2 LFin) Disposition introduite dans la loi en 1990.
Procédure budgétaire	Pas de disposition légale particulière

<b>Organisation des audits</b>	
Principes de planification	Programme de travail établi de manière indépendante par le service. : <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Analyse des procédures et du système de contrôle interne : pris en compte</li> <li>▪ Evaluation des risques / Approche risque : à l'étude en vue d'une future application *</li> <li>▪ Vue consolidée : pas prise en compte</li> </ul> * retard pris dans la mise en œuvre de l'approche risque est du à la taille du service.
Références professionnelles	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Nouveau Modèle de compte (NMC) : pris en compte</li> <li>▪ Manuel Suisse d'Audit : pris en compte</li> <li>▪ Norme IPSAS : pas prises en compte</li> <li>▪ Normes d'audit interne (IIA) : pas prises en compte</li> </ul>
Participation à des groupements professionnels	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Membre de l'ASAI</li> <li>▪ Membre suisse de l'EURORAI (jusqu'en 2001)</li> </ul>
Collaborations intercantionales	Pas de collaboration intercantonale
Inspection des finances considérée comme modèle "best practice"	Pas de référence

<b>Fonctionnement du service</b>	
Effectifs du service	7 personnes (dont 5 inspecteurs) Inchangé depuis 1990 Pas d'augmentation d'effectif envisagée
Spécialistes dans le service	Pas de spécialiste. Pas d'exigence en matière de formation spécifique  Recours aux autres services de l'Etat en cas de besoin : <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ service juridique</li> <li>▪ service informatique</li> </ul> Ces services ne sont cependant pas indépendants.

Qualification chef de service	Pas d'information
En fonction depuis	2003
Employeur précédent	CFI
Nombre de rapports délivrés en 2002	Env. 73
Dépense de fonctionnement du service	CHF 963,000
Dépenses liées à des mandats confiés à des mandataires	Pas d'information
Dépenses de fonctionnement de l'Etat	CHF 652,000,000
Nombre d'habitant du canton	70,000

## 5.5 Inspection des finances de l'Etat du canton de Neuchâtel

L'approche neuchâteloise, que l'on pourrait qualifier de politique des petits pas, s'inscrit dans l'esprit des démarches bernoises et vaudoises. Au bénéfice depuis 1980 d'une loi sur les finances calquée sur la loi modèle, le canton adoptait en 1993, suite à une initiative du service, un règlement concernant l'inspection des finances de l'Etat. L'appellation de "règlement" est d'ailleurs ici trompeuse, tant cette base légale introduit des concepts qui auraient plus leur place dans une loi sur les finances (comme par exemple la responsabilité pour les services d'élaborer des systèmes de contrôle interne).

Les initiatives du service semblent jouer à Neuchâtel un rôle prépondérant. En 1997, le chef de l'Inspection des Finances remettait au Conseil d'Etat un rapport sur les perspectives à moyen et long terme de son service. Deux ans plus tard, alors qu'il n'existe aucune obligation légale, le Conseil d'Etat retenait la proposition d'une révision du service par un organe externe (une fois par législature, comme c'est le cas par exemple pour l'ensemble des communes neuchâteloises).

Un projet de loi sur le contrôle des finances est actuellement à l'étude, également suite à une initiative du service, dont les inspirations sont notamment la loi bernoise sur le contrôle des finances, l'ancien projet de loi vaudois sur le contrôle cantonal des finances, la loi sur le Contrôle Fédéral des Finances ainsi que de la loi modèle des contrôles cantonaux de Suisse alémanique.

### 5.5.1 Fiche descriptive de synthèse du service

<b>Base légale et statut du service</b>	
Nom du service	Inspection des Finances de l'Etat (IFE)
Statut	Organe administratif supérieur de l'Etat en matière de surveillance financière (art.48 LFIN)
Rattachement administratif	"L'IFE dépend administrativement du département des finances et des affaires sociales et porte à la connaissance du chef de ce département toutes les affaires qu'il traite" (art.48 LFIN)

Rattachement administratif (suite)	"L'IFE dépend administrativement du département des Finances, mais elle exerce ses activités spécifiques en toute indépendance, sans directive ni recommandations, conformément aux dispositions de la loi sur les finances" (art.1 RIFE)
Cadre légal du service	<p>Cadre actuel :</p> <ul style="list-style-type: none"><li>▪ Loi sur les finances du 21 octobre 1980 (LFIN)</li><li>▪ Règlement concernant l'inspection des finances de l'Etat du 13 janvier 1993 (RIFE)</li></ul> <p>Projet de loi spécifique sur l'IFE à l'étude (Loi sur le contrôle des finances) sur une initiative du service qui a remis en décembre 1997 au Conseil d'Etat un rapport sur les perspectives à moyen et long terme de l'IFE.</p> <p>Source d'inspiration pour l'élaboration de la loi, notamment :</p> <ul style="list-style-type: none"><li>▪ Ancien projet de loi vaudois</li><li>▪ Loi bernoise</li><li>▪ Loi fédérale sur le contrôle fédéral des finances</li><li>▪ Loi modèle des contrôles cantonaux suisses alémaniques</li></ul>

<b>Cadre légal de l'accomplissement de la mission</b>	
Mission	Assiste le Conseil d'Etat et le Département des finances et des affaires sociales dans la surveillance financière de l'administration cantonale et des institutions paraétatiques (art.1 RIFE)
Principes de contrôle	<p>Exerce son activité en s'assurant :</p> <ul style="list-style-type: none"><li>▪ de la base légale des mouvements financiers [légalité]</li><li>▪ de l'emploi efficace et économe des fonds [efficacité]</li><li>▪ de l'exactitude et du bien-fondé des écritures comptables [régularité] (art.49 LFIN)</li></ul>
Champs de contrôle	<ul style="list-style-type: none"><li>▪ Administration cantonale, y compris l'administration judiciaire</li><li>▪ Etablissements et autres institutions dans la mesure où ils sont soumis à la présente loi (art.51 LFIN)</li></ul>
Etendue du contrôle	<ul style="list-style-type: none"><li>▪ Procédure budgétaire et contrôle courant de l'application du budget</li><li>▪ Contrôle courant de l'ensemble des finances de l'Etat et, en particulier, la vérification du compte d'Etat</li><li>▪ Vérification des situations de caisse et tous les autres comptes de trésorerie</li><li>▪ Vérification du système de contrôle interne</li><li>▪ Examen des applications informatiques du système financier et comptable dans l'optique des besoins de la révision</li><li>▪ Participation à l'élaboration de prescriptions, notamment sur le service des paiements, la tenue de l'inventaire et des comptes</li></ul>
Contrôle annuel des comptes d'Etat	L'IFE n'a pas d'obligation de vérifier annuellement les comptes de l'Etat.
Autorités pouvant demander des contrôles	<ul style="list-style-type: none"><li>▪ Conseil d'Etat</li><li>▪ Chef du département des finances (art.5 RIFE)</li></ul> <p>La Commission de gestion et des finances peut donner des mandats à l'IFE selon ses bases légales propres. La délimitation des mandats, la procédure, et les possibilités de les refuser devront être définies dans la Loi sur le contrôle des finances en préparation.</p>
Autres services de l'Etat directement impliqués dans des tâches de contrôle	Aucun
Organisation des contrôles	Pas de disposition légale particulière

Rapport et suivi des contrôles	<p>Le résultat des investigations est consigné dans un rapport adressé au chef du département intéressé, au chef du département des finances et à l'organe contrôlé. Depuis 1998, les suppléants-antes de chaque département reçoivent également une copie des rapports de révision.</p> <p>Lorsque l'IFE constate une lacune ou une erreur, elle fixe à l'organe contrôlé un délai pour y remédier; elle peut formuler des propositions  L'organe contrôlé doit prendre position par écrit dans un délai d'un mois sur les observations et les propositions de IFE; en cas de divergence, le chef du département intéressé ou le chef du département des finances saisit le Conseil d'Etat qui statue définitivement</p> <p>Tant qu'une affaire faisant l'objet d'une contestation de l'IFE n'est pas définitivement liquidée, aucun nouvel engagement ni paiement y relatif ne peut être effectué sans son autorisation (art 54 LFIN)</p> <p>L'IFE contrôle que les instructions et remarques qu'elle formule dans ses rapports reçoivent application (art.11 RIFE)</p> <p>Si l'IFE découvre des irrégularités susceptibles de donner lieu à une poursuite pénale, elle prend immédiatement les mesures conservatoires nécessaires et avise sans tarder le chef du département intéressé et le chef du département des finances (art.55 LFIN)</p>
Rapport annuel d'activité	<p>"L'IFE présente au Conseil d'Etat, par l'intermédiaire du département des Finances, un rapport annuel sur son activité" (art.57 LFIN). Ce rapport est intégré au rapport de gestion annuel du Département des finances et des affaires sociales</p> <p>Un rapport semestriel d'activité d'une douzaine de pages, environ sans l'annexe, informant sur les activités de l'IFE durant le semestre, est remis aux membres du Conseil d'Etat et à ceux de la Commission de gestion et des finances Il résume les recommandations émises durant le semestre et donne des informations plus détaillées sur, notamment, les audits dans les domaines de l'audit informatique et de la construction. La liste des rapports délivrés durant le semestre est annexée au rapport d'activité.</p>
Révision externe du service	<p>Pas d'obligation légale mais le Conseil d'Etat a retenu la proposition d'une révision par un expert externe une fois par législature. Ce point sera intégré à la future Loi sur le contrôle des finances</p> <p>Cahier des charges de la révision, défini par le Conseil d'Etat, est de type revue-qualité, en sus du contrôle des comptes annuels :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ planification des travaux / qualité de l'approche risque</li> <li>▪ réalisation des audits / établissement des rapports</li> <li>▪ organisation du service / formation des collaborateurs</li> </ul>
Nomination du chef de service	<p>Le service est "dirigé par un spécialiste de la révision en principe titulaire du brevet fédéral d'expert-comptable diplômé (art.3 RIFE)</p> <p>Le chef de l'IFE et les fonctionnaires qui lui sont rattachés sont nommés par le conseil d'Etat (art.48 LFIN)</p>
Procédure budgétaire	<p>Pas de disposition légale particulière</p>

## Organisation des audits

### Principes de planification

Programme de travail établi de manière indépendante par le service. Le programme pluriannuel de révision des services et offices de l'administration est basé sur une analyse risque régulièrement remise à jour:

- Analyse des procédures et du système de contrôle interne (art.9 RIFE)
- Evaluation des risques / Approche risque : prise en compte
- Vue consolidée : prise en compte implicite mais pas formellement analysée dans un rapport spécifique sur le compte d'Etat

Références professionnelles	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Manuel Suisse d'Audit : base normative pour les audits</li> <li>▪ Nouveau Modèle de compte (NMC) : pris en compte</li> <li>▪ Norme IPSAS : intérêt du service en vue d'une prochaine évolution des principes comptables dans le cadre des travaux menés au niveau intercantonal et fédéral (accord de principe du canton pour suivre le mouvement mais pas pour innover)</li> <li>▪ Normes d'audit interne (IIA) : connues mais pas encore formellement prises en compte</li> </ul>
Participation à des groupements professionnels	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Présidence de l'ASAI, groupement professionnel "collectivités publiques francophones" depuis juin 2003</li> <li>▪ Membre du Comité de l'Association pour les finances et la comptabilité publiques</li> <li>▪ Membre du Comité de l'Ordre neuchâtelois des experts-comptables (ONEC)</li> <li>▪ Membre de la Chambre fiduciaire</li> <li>▪ Membre de la Conférence des chefs de service des Contrôles cantonaux des finances latin, y compris le canton de Berne</li> <li>▪ Suit les "compte-rendu" des confrères membres de groupes au niveau international <ul style="list-style-type: none"> <li>- EURORAI (Melly VS)</li> <li>- IIA (Sommer BE)</li> </ul> </li> </ul>
Collaborations intercantionales	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ "Partage" d'un architecte, auditeur spécialisé en audit des constructions (immobilières, routières et subventionnement à la construction) avec le Contrôleur cantonal des finances du canton de VD</li> <li>▪ Formation des collaborateurs dans le cadre de l'ASAI, groupement professionnel "collectivités publiques francophones"</li> <li>▪ Assure ad intérim un rôle de "direction collégiale" au sein du CCF vaudois</li> </ul>
Inspection des finances considérée comme modèle "best practice"	Berne

<b>Fonctionnement du service</b>	
Effectifs du service	9 personnes / 8 postes
Spécialistes dans le service	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ 2 experts-comptables</li> <li>▪ ½ spécialiste construction</li> </ul> <p>Recours à des spécialistes externes pour la révision informatique</p>
Qualification chef de service	Expert-comptable diplôme, licence en sciences économiques
En fonction depuis	1995
Employeur précédent	Société Fiduciaire Suisse /STG Coopers Lybrand durant 6 ans
Nombre de rapports délivrés en 2002	105 rapports
Dépense de fonctionnement du service	CHF 1,100,000
Dépenses liées à des mandats confiés à des mandataires	CHF 90,000
Dépenses de fonctionnement de l'Etat	CHF 1,505,000K
Nombre d'habitant du canton	167,000

## 5.6 Inspection cantonale des finances du canton du Valais

La structure actuelle de contrôle de l'Etat en Valais date de 1980. Elle est le résultat des mesures prises suite à "l'affaire Savroz" (système de pots de vins et de paiements à double de factures dans le domaine de la construction routière) afin de renforcer le système de contrôle interne au sein de l'Etat (contrôle formel des dépenses, oblitération des pièces, directives aux services concernant les contrôles formels et matériels à effectuer).

L'action de l'Inspection cantonale des finances repose d'abord sur la loi sur la gestion et le contrôle administratif, proche de la loi modèle, mais également sur une multitude d'autres bases légales (loi fiscale, loi sur le tourisme, loi sur les subventions, ordonnance sur le controlling unités pilote) qui élargissent considérablement le champ d'action du service. Il est notamment le seul service de Suisse romande possédant une base légale pour le contrôle des communes.

Disposant de moyens suffisants (son chef de service considère que l'effectif a atteint sa taille critique), l'inspection des finances valaisanne privilégie une approche de contrôle pragmatique. Revendiquant son indépendance face aux clivages politiques et linguistiques du canton, il est certainement en Suisse romande le service auquel l'Etat a confié le plus grand nombre de tâche et qui en conséquence le plus "actif" au sein de l'administration.

### 5.6.1 Fiche descriptive de synthèse du service

<b>Base légale et statut du service</b>	
Nom du service	Inspection des Finances (IF)
Statut	L'IF est l'organe administratif supérieur du canton en matière de contrôle de la gestion financière (art.44 LGCAF)
Rattachement administratif	L'IF est organiquement autonome et indépendant. Elle est rattachée administrativement à la présidence (art. 2 de l'ordonnance sur les attributions de la présidence et des départements du 24 avril 1996/1 <sup>er</sup> mai 1997)
Cadre légal du service	Cadre actuel : <ul style="list-style-type: none"> <li>Loi sur la gestion et le contrôle administratif et financier du canton du 24 juin 1980 (LGCAF)</li> <li>Règlement concernant l'Inspection cantonale des finances du 20 mai 1981 (RIF)</li> </ul>
Autres bases légales pour les contrôles	<ul style="list-style-type: none"> <li>Loi fiscale du 10 mars 1976 (pour le contrôle des communes)</li> <li>Loi sur le tourisme du 1er novembre 1996 (pour le contrôle des taxes touristiques)</li> <li>Loi sur les subventions du 13 novembre 1995 (évaluation périodique des subventions sur mandat du Conseil d'Etat)</li> <li>Ordonnance sur le controlling des unités pilotes du 15 janvier 1997 (audit externe des unités pilotes du projet de réforme cantonale « Administration 2000 »)</li> <li>Loi d'application du 20 juin 1996 de la loi fédérale sur la poursuite pour dettes et la faillite du 11 avril 1889, modifiée le 16 décembre 1994 (contrôle de la gestion financière des offices)</li> <li>Arrêté du 6 décembre 2000 fixant l'organisation des offices du registre du commerce (contrôle de la gestion financière des offices)</li> <li>Ordonnance concernant l'attribution des bénéfices résultant des loteries du 4 juillet 2001 (vérification des comptes annuels de la délégation)</li> </ul>

<b>Cadre légal de l'accomplissement de la mission</b>	
Mission	L'IF seconde le Conseil d'Etat et les départements, le Grand Conseil et la Commission des finances dans l'exercice de leurs tâches de contrôle (art.44 LGCAF)
Principes de contrôle	<p>L'IF contrôle les principes de gestion financière définis à l'art.2 LGCAF :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ légalité</li> <li>▪ équilibre budgétaire</li> <li>▪ emploi économique et judicieux des fonds</li> <li>▪ urgence participation de l'utilisation</li> </ul>
Champs de contrôle	<p>Sont soumis au contrôle de l'IF:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ les départements et leurs services, ainsi que la chancellerie d'Etat</li> <li>▪ les institutions, exploitations, corporations, établissements et patrimoines soumis à la présente loi et bénéficiaires de prestations financières de l'Etat</li> <li>▪ la gestion financière des tribunaux (art.47 LGCAF)</li> </ul> <p>Ainsi que :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ les entreprises semi-publiques ou privées dans lesquelles l'Etat est habilité à désigner un ou plusieurs membres de l'organe de contrôle.</li> <li>▪ les institutions relevant des « autres bases légales » mentionnées au point 1</li> </ul>
Etendue du contrôle	<p>L'IF a notamment pour tâche de:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ contrôler sur le plan fiduciaire l'ensemble de la gestion financière du canton à toutes les phases d'exécution du budget et de l'établissement du compte d'Etat</li> <li>▪ organiser sur le plan technique et de surveiller les contrôles que doivent tenir les services et les offices pour leurs crédits et leurs crédits d'engagement</li> <li>▪ contrôler si l'emploi des crédits est conforme aux décisions des instances compétentes</li> <li>▪ vérifier les comptabilités et les inventaires (art. 45 LGCAF)</li> </ul> <p>L'IF procède également :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ au contrôle des comptes des communes, conformément aux dispositions légales en la matière (art.3 RIF)</li> <li>▪ au contrôle des institutions relevant des « autres bases légales » mentionnées au point 1</li> </ul>
Contrôle annuel des comptes d'Etat	<p>Obligation découlant de l'art.45 LGCAF.  Dépôt d'un rapport d'audit concluant à l'exactitude des comptes, mais pas de proposition d'approbation</p>
Autorités pouvant demander des contrôles	<p>En plus de ses attributions courantes, l'IF exécute les mandats confiés par</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ le Conseil d'Etat (art. 44 LGCAF)</li> <li>▪ la Commission des finances (art.44 LGCAF)</li> </ul>
Autres services de l'Etat directement impliqués dans des tâches de contrôle	Aucun
Organisation des contrôles	<p>L'IF a tout pouvoir d'investigation et peut effectuer son contrôle à l'improviste et en tout temps, sur sa propre initiative ou sur mandat confié par le Conseil d'Etat ou la commission des finances (art. 44 al. 2 LGCAF).</p> <p>Dans les limites fixées par la loi, l'IF conduit librement ses investigations (art.5 RIF)</p>
Rapport et suivi des contrôles	<p>L'IF consigne par écrit le résultat de toutes ses investigations et transmet ses rapports directement au conseil d'Etat, au département concerné, au département des finances et au président de la commission des finances. En principe, ils sont également remis simultanément à l'organe contrôlé.</p> <p>En cas de négligence grave, l'IF en informe immédiatement le Conseil d'Etat.</p>



Rapport et suivi des contrôles (suite)	<p>En cas d'éventuelle infraction pénale qui se poursuit d'office l'IF en informe immédiatement le juge compétent, le Conseil d'Etat et les présidents des commissions de gestion et des finances (art.10 RIF)</p> <p>L'organisme contrôlé se prononce, dans le délai fixé par l'IF, sur les propositions [...]. Il fournit toute explication [...] et indique les mesures prises pour donner suite aux recommandations.</p> <p>Si une proposition ne reçoit pas de suite, l'IF soumet le cas à l'instance hiérarchique supérieure. Le Conseil d'Etat décide définitivement et prend les mesures nécessaires. (art.50 LGCAF)</p>
Rapport annuel d'activité	<p>L'IF établit chaque année un rapport d'activité à l'attention du Grand Conseil et du Conseil d'Etat (art.51 LGCAF)</p> <p>Ce rapport d'une trentaine de pages présente en détail l'ensemble des audits et autres mandats menés par le service au cours de l'année.</p>
Révision externe du service	Pas d'obligation légale et pas envisagé par le service
Nomination du chef de service	Le chef de l'IF et les réviseurs sont nommés par le Conseil d'Etat, la Commission des finances étendue (art.44 al.2 LGCAF)
Procédure budgétaire	<p>Pas de disposition légale particulière.</p> <p>Procédure ordinaire de l'Etat avec une certaine flexibilité</p>

<b>Organisation des audits</b>	
Principes de planification	<p>Programme de travail établi de manière indépendante par le service:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Analyse des procédures et du système de contrôle interne : prise en compte</li> <li>▪ Evaluation des risques / Approche risque : prise en compte</li> <li>▪ Vue consolidée : pas prise en compte</li> </ul>
Références professionnelles	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Nouveau Modèle de compte (NMC) : pris en compte</li> <li>▪ Manuel Suisse d'Audit : pris en compte même si pas très explicite et pas assez adapté au terrain</li> <li>▪ Norme IPSAS : pas prises en compte*</li> <li>▪ Normes d'audit interne (IIA) : pas prises en compte*</li> </ul> <p>* les normes doivent résoudre des problèmes et non pas fixer des contraintes théoriques</p>
Participation à des groupements professionnels	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Membre suisse de l'EURORAI</li> <li>▪ Membre de l'ASAI</li> <li>▪ Membre de l'Association latine des Contrôles cantonaux des finances</li> <li>▪ Membre de l'Association alémanique des Contrôles cantonaux des finances</li> <li>▪ Groupe de travail « audit informatique » de la Conférence suisse des contrôles des finances</li> </ul>
Collaborations intercantionales	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Visite du contrôle des finances bernois pour étudier la méthode utilisée pour l'analyse des risques</li> <li>▪ Audit informatique commun prévu dans le cadre du groupe de travail « audit informatique » de la Conférence suisse des contrôles des finances</li> <li>▪ Contrôle fédéral des finances : contrôle de l'IFD (projet pilote avec le canton de ZH)</li> </ul>
Inspection des finances considérée comme modèle "best practice"	BE (même si trop théorique)

<b>Fonctionnement du service</b>	
Effectifs du service	16 personnes (taille critique du service), dont une secrétaire
Spécialistes dans le service	90% des collaborateurs sont des Réviseurs Particulièrement Qualifiés (RPQ) au sens de la définition de l'ordonnance fédérale.  Formation en vue de l'obtention de l'expertise comptable encouragée par le service.
Qualification chef de service	comptable/contrôleur de gestion diplômé
En fonction depuis	1.7.1995
Employeur précédent	Pas d'information
Nombre de rapports délivrés en 2002	Env. 200  <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Assistance dans le traitement du dossier Leukerbad</li> <li>▪ Caisse de prévoyance</li> <li>▪ Organe de contrôle externe</li> <li>▪ Participation à des groupes de travail</li> </ul>
Dépense de fonctionnement du service	CHF 2,500,000
Dépenses liées à des mandats confiés à des mandataires	CHF 240,000
Dépenses de fonctionnement de l'Etat	CHF 1,821,000,000
Nombre d'habitant du canton	Env. 267,000

## 5.7 Contrôle cantonal des finances du canton de Vaud

### 5.7.1 Etapes de la création du service

L'histoire du contrôle cantonal des finances du canton de Vaud est marquée par deux événements majeurs. Le premier est "l'affaire Buffat", du nom de ce haut fonctionnaire, qui en 1996, était parvenu à dissimuler des pertes importantes enregistrées par son service. La crise politique provoquée par ce scandale conduisit le Conseil d'Etat et le Grand Conseil à revoir le concept de surveillance de l'administration. La principale conséquence fut une révision partielle de loi sur les finances impliquant la création d'un Contrôle cantonal des finances, doté de moyens et de responsabilités élargies.

Parmi les nouvelles dispositions de la loi révisée on trouve notamment:

- un champ de contrôle élargi permettant au service de contrôler toutes les dépenses ou engagements du canton, à savoir celles liées:
  - à l'administration générale de l'Etat de Vaud
  - aux entités dépendantes de l'Etat de Vaud
  - aux entités subventionnées accomplissant une tâche publique
  - aux entités cautionnées et garanties (art.47 al.1)
- la possibilité pour le service de prescrire aux organismes visés des normes comptables et de présentations des comptes (art.47 al.2)

- la certification du contrôle interne (art.49 al.1 chi.b)
- la vérification annuelle des comptes d'Etat (art.49 al.1 chi.f)

Le règlement sur le Contrôle cantonal des finances, adopté en 1999, détaillera le processus de contrôle, ajoutant même encore quelques éléments nouveaux, comme notamment:

- l'établissement d'un programme annuel de travail basé sur les risques (art.6 al.2)
- le contrôle externe des comptes et de la gestion du service par un organe externe (art.17)

Le législateur ne voulait cependant pas en rester là. Une refonte complète de la loi sur les finances fut mise en chantier afin de permettre la création d'une base légale distincte pour le Contrôle des finances. Ce processus fut cependant interrompu au début des années 2000 suite aux travaux de la Constituante.

## 5.7.2 Conséquences de la nouvelle Constitution vaudoise

Le deuxième événement majeur qui aura marqué la jeune histoire du Contrôle cantonal des finances est certainement l'adoption en 2002 de la nouvelle Constitution cantonale vaudoise. En effet, le contenu du deuxième alinéa de l'art.166 de la nouvelle Constitution cantonale (reproduit dans le chapitre 4.3.4), qui institue la création d'une Cour des comptes, ressemble à s'y méprendre à la mission actuellement confiée au Contrôle cantonal des finances. Cet élément n'avait cependant pas échappé aux constituants, puisque ceux-ci avaient précisé, lors de l'adoption de l'article, que les questions de la création de la Cour de comptes et de la révision de rôle et de l'action du contrôle cantonal des finances étaient indissociables. De nouvelles bases légales sont ainsi en chantier qui devraient être prochainement adoptées.

Si l'on peut comprendre la volonté de la Constituante de créer une institution qui puisse de manière véritablement indépendante contrôler la gestion des finances publiques, on peut néanmoins s'étonner de la solution choisie. Il n'est en effet pas certain qu'une institution de ce type soit adaptée à la taille réduite d'un canton comme Vaud. On peut en outre se demander si la création d'un "quatrième pouvoir", dont le champ d'action concret reste encore à définir, ne va pas encore plus compliquer un environnement politique déjà très agité.

## 5.7.3 Fiche descriptive de synthèse du service

<b>Base légale et statut du service</b>	
Nom du service	Contrôle cantonal des finances (CCF)
Statut	<p>Le CCF est l'organe spécialisé de la surveillance financière de l'Etat (art.1 RCCF)</p> <p>"Service autonome et indépendant rattaché administrativement au Département des finances"</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Autonomie et indépendance : "Absence de lien hiérarchique avec l'exécutif et le législatif ainsi que la capacité d'agir sans directive ni contrainte concernant l'élaboration, la programmation ou la conduite de contrôles face au législatif, à l'exécutif ou à l'unité concernée" (art.1 RCCF)</li> </ul>
Rattachement administratif	Le service est rattaché administrativement au Département des finances

Cadre légal du service	<p>Cadre actuel :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Loi sur les finances du 27 novembre 1972 [révisée le 17 décembre 1996] (LFIN)</li> <li>Règlement sur le contrôle cantonal des finances du 2 juin 1999 (RCCF)</li> <li>Arrêté sur la communication publique des rapports du Contrôle cantonal des finances du 7 février 2000</li> </ul> <p>Projet de loi spécifique sur le Contrôle cantonal des finances abandonné en 2001. Refonte de la LFIN, initiée en 2001, devrait être menée à terme en 2003, du fait en particulier de la nécessaire mise en vigueur des dispositions de la nouvelle Constitution en matière de finances publiques. En parallèle, un dispositif légal assurant la mise en œuvre de la Cour des comptes devrait être adopté d'ici 2004. A ce sujet, la Constitution précise que le mandat et les compétences du Contrôle cantonal des finances devront être adaptés en parallèle</p>
<b>Cadre légal de l'accomplissement de la mission</b>	
Mission	Le CCF veille en toute autonomie et indépendance à l'utilisation adéquate des deniers publics. Il contribue à l'amélioration du fonctionnement de l'Etat par le biais de rapports d'expertise et de recommandations
Principes de contrôle	<p>Exerce la surveillance financière de l'Etat en s'assurant du respect des principes:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>de la légalité</li> <li>de la régularité et</li> <li>de l'efficacité (art.2 RCCF reprenant les principes financiers de l'art.46 LFIN)</li> </ul>
Champs de contrôle	<ul style="list-style-type: none"> <li>Comptabilité générale de l'Etat</li> <li>Comptabilité des départements et du Tribunal cantonal ainsi que des services, établissements, offices et greffes qui en dépendent</li> <li>Institutions, associations, fondations, sociétés et autres entités dépendantes</li> <li>Corporations, établissements, associations, fondations, sociétés et autres entités auxquels le canton confie une tâche publique, fournit des subventions, des aides financières ou des indemnités ou pour lesquels il constitue des cautionnements ou des garanties (art.47 LFIN)</li> </ul>
Etendue du contrôle et attribution	<ul style="list-style-type: none"> <li>Examen courant de l'ensemble des finances de l'Etat</li> <li>Vérification annuelle des comptes et du bilan de l'Etat</li> <li>Vérification de la trésorerie</li> <li>Contrôle des livres tenus par les services, établissements, offices et greffes</li> <li>Contrôle des valeurs du patrimoine et des inventaires</li> <li>Certification du contrôle interne</li> <li>Examen des applications informatiques du système comptable dans l'optique des besoins de la révision</li> <li>Participation à l'élaboration de prescriptions sur les services de caisse, la tenue des inventaires, le contrôle, la révision et la comptabilité (art.49 LFIN)</li> </ul> <p>Le CCF peut en outre prescrire des normes comptables et de présentation des comptes (art.47 al.3 LFIN)</p>
Contrôle annuel des comptes d'Etat	Obligation légale annuelle sur base art.14 LFIN : "Le CCF formule, après vérifications, une recommandation d'approbation des comptes annuels et du bilan de l'Etat (...), avec ou sans réserve, ou de renvoi des comptes au Conseil d'Etat"
Autorités pouvant demander des contrôles	<p>Le CCF est à disposition :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>de la Commission des finances et de la Commission de gestion du Grand conseil pour l'exercice de sa haute surveillance sur le gouvernement, l'administration et les tribunaux,</li> <li>du Conseil d'Etat pour les contrôles usuels et les mandats spéciaux (art.45a LFIN)</li> </ul>

Autorités pouvant demander des contrôles (suite)	La commission du système d'information du Grand Conseil, instituée par la loi sur le Grand Conseil du 3 février 1998, peut mandater le CCF sur des objets liés au système d'information de l'Etat de Vaud
Autres services de l'Etat directement impliqués dans des tâches de contrôle	Aucune actuellement  Un dispositif légal assurant la mise en œuvre de la Cour des comptes devrait être adopté d'ici 2004. A ce sujet, la Constitution précise que le mandat et les compétences du Contrôle cantonal des finances devront être adaptés en parallèle
Organisation des contrôles	"Le CCF élabore son programme de travail en toute autonomie et indépendance afin d'assurer, sur une période de quatre ans, au moins un contrôle de toutes les comptabilités de l'Etat.  Le programme ordinaire de contrôle est déterminé sur la base des risques.[...]  Après avoir consulté le chancelier et les secrétaires généraux, le CCF transmet son programme de travail au Conseil d'Etat ainsi qu'aux présidents des commissions des finances et de gestions du Grand Conseil le 31 mars au plus tard.[...] (art.6 RCCF)
Rapport et suivi des contrôles	"Le CCF contresigne le résultat de ses examens par écrit et transmet ses rapports directement au président du Conseil d'Etat, au chef du Département des finances, au chef du département concerné, au président de la Commission des finances et au président de la Commission de gestion du Grand Conseil  Il fixe un délai au département concerné pour répondre aux observations formulées ainsi qu'aux propositions émises par lui. [...]  Lorsque le cas n'est pas réglé dans le délai fixé par le CCF, celui-ci le soumet, accompagné d'une proposition de mesures, au Conseil d'Etat qui décide définitivement et prend les dispositions nécessaires.  Si le CCF découvre des irrégularités, il prend immédiatement des dispositions pour sauvegarder les intérêts de l'Etat.[...]  Lorsque l'irrégularité a un caractère pénal, le CCF l'annonce au juge compétent, [...] (art.51 LFIN)
Rapport annuel d'activité	"Le CCF transmet au Conseil d'Etat et au Grand Conseil un rapport résumant son activité correspondant au programme de travail écoulé jusqu'au 30 avril de l'année suivant le bouclage des comptes annuels. Le rapport contient: <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ les renseignements sur la bonne marche du service</li> <li>▪ la liste des entités contrôlées</li> <li>▪ les conclusions générales sur les constatations faites, notamment d'éventuelles irrégularités observées, ainsi que les mesures correctives déjà prises ou à prendre</li> <li>▪ l'étendue des travaux relatifs à l'audit informatique <ul style="list-style-type: none"> <li>1. l'activité des mandataires externes" (art.16 RCCF)</li> </ul> </li> </ul>
Publicité des rapports	Définie légalement dans l'arrêté du 7 février 2000 sur la communication publique des rapports du Contrôle cantonal des finances
Révision externe du service	Obligation légale sur base art.45 al.2 LFIN : Les comptes et la gestion du CCF sont contrôlés chaque année par un réviseur externe désigné par le Conseil d'Etat" (à savoir le président de l'Ordre Vaudois des Experts-Comptables)
Nomination du chef de service	Le service "est dirigé par un spécialiste de la révision. La nomination ou la résiliation du contrat de celui-ci sont de la compétence du Conseil d'Etat après consultation des bureaux des Commissions des finances et de gestion" (art.45 al.1 LFIN)
Procédure budgétaire	Pas de disposition légale spécifique Procédure ordinaire de l'Etat sans marge de manœuvre particulière

<b>Organisation des audits</b>	
Principes de planification	Planification des contrôles selon la procédure décrite à l'art.6 RCFF et les principes suivants: <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Analyse des procédures et du système de contrôle interne</li> <li>✓ Evaluation des risques / Approche risque</li> <li>✓ Vue consolidée (va dans de sens dans le cadre du contrôle des comptes d'Etat)</li> </ul>
Références professionnelles	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Manuel Suisse d'Audit [base normative pour les audits]</li> <li>✓ Nouveau Modèle de compte (NMC)</li> <li>✓ Norme IPSAS : à l'étude en vue d'une future révision du modèle comptable</li> <li>♠ Normes d'audit interne (IIA) : pas prises en compte</li> </ul>
Participation à des groupements professionnels	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Présidence du groupe professionnel de l'ASAI « collectivités publiques francophones » jusqu'en mai 2003, membre depuis</li> <li>▪ Membre de la Conférence des chefs des contrôles financiers des cantons latins</li> <li>▪ Membre de la Conférence suisse des contrôles des finances</li> </ul>
Collaborations intercantionales	<p>Partage avec NE d'un spécialiste dans le domaine de la construction, contacts plus ponctuels avec les autres cantons latins (romands + BE + TI).</p> <p>Un séminaire de formation est organisé au travers du groupe ERFA de l'ASAI et ouvert aux auditeurs des collectivités publiques de la Confédération, des cantons et des villes ainsi qu'à d'autres entités publiques de Suisse</p>
Inspection des finances considérée comme modèle "best practice"	Bern

<b>Fonctionnement du service</b>	
Effectif du service	18 personnes en 2002 (8 en 1996)
Spécialistes dans le service	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ 4 experts-comptables diplômés</li> <li>▪ 2 comptables contrôleur de gestion diplômés</li> <li>▪ 1 architecte EPFL</li> <li>▪ 1 juriste</li> <li>▪ 2 spécialistes en audit informatiques (dont 1 ingénieur ETS certifié CISA)</li> <li>▪ 3 licenciés en sciences économiques et 1 économiste d'entreprise HES</li> <li>▪ 1 comptable breveté</li> </ul>
Qualification chef de service	Expert-comptable diplômé
En fonction depuis	1996 (jusqu'en mai 2003)
Employeur précédent	Pas d'information
Nombre de rapports délivrés en 2002	42 rapports dont : <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ 31 rapports sur décision du CCF</li> <li>▪ 10 rapports sur mandat du Conseil d'Etat</li> <li>▪ 1 rapport sur les comptes annuels</li> </ul>
Autres activités	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Audit informatique</li> <li>▪ Participation a des groupes de travail</li> </ul>
Dépense de fonctionnement du service	CHF 3,856,026
Dépenses liées à des mandats confiés à des mandataires	CHF 880,481
Dépenses de fonctionnement de l'Etat	CHF 5,803,478K
Nombre d'habitant du canton	Env. 600,000

## 6 Analyse comparative des pratiques

Après avoir présenté et commenté les évolutions intervenues au cours des années 1990 dans l'environnement direct des inspections cantonales des finances, puis décrit de manière synthétique et homogène les différents services, nous allons dans ce chapitre les comparer, afin de comprendre ce qui les distinguent ou les rassemblent, et identifier les éléments qui ont joué un rôle dans l'évolution de leur pratiques.

Nous réaliserons cette comparaison à partir des fiches de synthèse présentées dans le chapitre précédent. Nos commentaires seront également organisés selon la même structure :

1. Bases légales et statut du service :  
afin d'apprécier le cadre général dans lequel le législateur a désiré placer l'action du service
2. Cadre légal de l'accomplissement de la mission :  
afin de mettre en évidence, à partir des principales dispositions des loi et règlements certaines caractéristiques et préoccupations propres des cantons
3. Organisation des audits :  
afin de comprendre le cadre professionnel et relationnel dans lequel évolue le service
4. Fonctionnement du service :  
afin de mesurer les ressources existant dans le service

Inspection cantonale des finances	
Cadre externe	Organisation interne
1. Bases légales et statut du service	3. Organisation des audits
2. Cadre légal dans l'accomplissement de la mission	4. Fonctionnement du service

### 6.1 Base légale et statut

#### 6.1.1 Bases légales

L'analyse des bases légales est selon nous un bon indicateur du "niveau d'évolution" du concept de surveillance du canton et de l'importance de l'inspection des finances pour le législateur. On peut en effet admettre que les cantons qui décident de créer une base légale propre pour leur inspection des finances accordent à ce service une importance toute particulière au sein de l'administration cantonale.

Comme le montre le tableau ci-dessous, **Berne** est actuellement le seul canton qui possède une

loi spécifique sur le contrôle cantonal de finances. Cependant, comme le relèvent les fiches de synthèse, une telle loi est également en projet dans les cantons de **Vaud** et de **Neuchâtel**, qui reconnaissent d'ailleurs prendre la loi bernoise comme source d'inspiration. Il est également intéressant de noter ici que ces deux cantons avaient adopté à la fin des années 1990 des règlements sur l'inspection des finances particulièrement élaborés.

La question d'une loi spécifique sur l'inspection des finances n'est pas à l'ordre du jour à **Fribourg**, au **Jura** ou en **Valais** où les inspections des finances opèrent uniquement sur la base de la loi sur les finances. Le cas valaisan est cependant un peu particulier étant donné que le canton a renforcé l'action de son inspection des finances en adoptant ces dernières années de nombreuses lois impliquant son intervention.

La situation du canton de **Genève** est également originale. En effet, comme nous avons déjà vu précédemment, le législateur n'a pas souhaité créer une base légale propre à l'inspection des finances mais insérer son action dans un concept de surveillance plus large incluant d'autres services de l'Etat.

Bases légales	BE	FR	GE	JU	NE	VS	VD
Loi sur les finances	(♦)	♦	♦	♦	♦	♦	♦
Règlement sur l'inspection des finances		♦			♦	♦	♦
Loi sur l'inspection des finances / (sur la surveillance)	♦		(♦)		♣		♦

♣ en projet

### 6.1.2 Rattachement administratif

Sur l'on se réfère aux lois cantonales, tous les services sont autonomes et indépendants. Leur rattachement administratif permet cependant de mieux percevoir dans quelle mesure cette autonomie se concrétise formellement.

Comme le montre le tableau ci-dessous, seul le canton de **Berne** dispose d'une véritable autonomie formelle. Les autres cantons sont généralement rattachés administrativement au département des finances ou à sa direction (il s'agit de la solution préconisée par la loi modèle). Seul le canton du Valais fait exception en rattachant depuis 1997 l'inspection des finances directement à la présidence du Conseil d'Etat (ce qui renforce ainsi l'indépendance du service)

Rattachement administratif	BE	FR	GE	JU	NE	VS	VD
Aucun rattachement	♦						
Présidence du Conseil d'Etat						♦	
Département des finances		♦	♦	♦	♦		♦



## 6.2 Cadre légal dans l'accomplissement de la mission d'audit

### 6.2.1 Principes de contrôle

Les principes de gestion financière et de contrôle repris de manière plus ou moins explicite dans les lois cantonales sur les finances découlent de la littérature professionnelle de la branche :

- **Légalité** : Tout revenu ou prestation de l'Etat doit être fondés sur une base légale et toute décision s'y rapportant doit respecter la procédure fixée par la loi
- **Régularité** : La comptabilité doit être conçue selon un système reconnu de règles permettant de garantir en tout temps la qualité des informations (clarté, exactitude, intégralité, présentation, etc..)
- **Emploi judicieux et économe des moyens** : Les dépenses à engager doivent être nécessaires et supportables
- **Opportunité**: Les dépenses doivent être examinées et effectuées selon un ordre prioritaire (ce principe est étroitement lié au précédent)
- **Efficacité** : Selon la définition vaudoise, recherche du meilleur rapport entre les coûts engagés et les interventions et prestations obtenues.
- **Equilibre budgétaire**: l'Etat est responsable de la conduite d'une politique de stabilisation, passant par l'équilibre à moyen terme du compte de fonctionnement (il s'agit ici plus d'un principe de gestion financière que d'un véritable principe de contrôle)

Comme le montre le tableau ci-dessous, les principaux principes de base (légalité, régularité, rentabilité/opportunité) se retrouvent, de manière plus ou moins explicite, dans toutes les lois cantonales. Il s'agit ici probablement d'une conséquence de la loi modèle.

Le principe d'efficacité n'est par contre mentionné que par trois cantons, **Berne, Vaud et Genève**. Nous n'allons pas ici entamer le débat délicat de la définition du concept d'efficacité (par rapport à ceux d'efficience et d'économie). Il est néanmoins intéressant de noter que ce concept n'apparaît que dans des cantons disposant d'un concept légal de surveillance plus "développé" que la moyenne des cantons de notre échantillon.

Principes de contrôle	BE	FR	GE	JU	NE	VS	VD
Légalité	♦	♦	♦	♦	♦	♦	♦
Régularité	♦	♦	♦	♦	♦	(♦)	♦
Emploi économe des moyens / rentabilité	♦	♦	♦	♦	♦	♦	
Opportunité / urgence	♦					♦	
Efficacité	♦		♦				♦
Equilibre budgétaire						♦	

## 6.2.2 Champs de contrôle

Les champs de contrôle octroyés par la loi aux inspections des finances nous renseignent sur l'étendue de leur pouvoir d'investigation. Dans le tableau ci-dessous, les entités soumises au contrôle de l'Etat ont été classifiées en quatre cercles, selon un modèle d'inspiration fédéral, des institutions les plus proches aux plus "éloignées" de la structure centrale de l'Etat.

Les résultats tirés des dispositions légales montrent des différences importantes. Si tous les cantons s'accordent sur un champ de contrôle incluant les deux premiers cercles (même si cette disposition n'est pas clairement exprimée dans les lois cantonales neuchâteloise et fribourgeoise), seuls certains cantons, avant tout **Vaud** mais aussi **Berne**, **Genève** et **Valais** étendent les pouvoirs d'investigation de leurs inspections des finances au cercle des entités cautionnées et garanties. Ce constat tend à confirmer notre précédent commentaire sur le "niveau d'évolution" des concepts de surveillance des cantons. Ajoutons encore que le canton du **Valais** est le seul qui confie à l'inspection des finances une mission de contrôle des communes, ce qui vise à renforcer le poids et le rôle central du service au sein du canton.

Champs de contrôle	BE	FR	GE	JU	NE	VS	VD
Administration cantonale	♦	♦	♦	♦	♦	♦	♦
Entités dépendantes de l'Etat	♦	(♦)	♦	♦	(♦)	♦	♦
Entités subventionnées accomplissant une tâche publique	♦		♦	♦	(♦)	♦	♦
Entités cautionnées et garanties	(♦)		(♦)			(♦)	♦

## 6.2.3 Etendue des contrôles et attributions

Ce sujet occupe une place importante dans les lois cantonales. Les tâches dévolues aux inspections des finances sont généralement énumérées de manière plus ou moins détaillée selon les attentes du législateur. Etant donné la diversité des tâches mentionnées, nous avons renoncé à en faire une comparaison exhaustive. Nous avons concentré notre analyse sur certaines activités qui nous apparaissent comme plus particulièrement significatives :

- le contrôle des systèmes de contrôle interne (SCI):  
qui constitue la première phase d'une approche de révision moderne basée sur les procédures plutôt que sur les résultats
- l'examen des applications informatiques:  
qui, compte tenu du niveau d'informatisation des cantons, nous apparaît comme une procédure indispensable
- la participation à l'élaboration des directives pour les entités contrôlées:  
qui signale le "degré d'intervention" souhaité du service au sein de l'administration
- l'existence d'une activité de conseil qui souligne les attentes du législateur quant au rôle et la fonction du service

Les résultats présentés dans le tableau ci-dessous doivent être considérés avec prudence. En effet, le fait qu'une tâche ne soit pas expressément mentionnée dans les lois cantonales ne signifie pas forcément qu'elle n'est pas réalisée par le service. Ils permettent néanmoins de se rendre compte des préoccupations et des priorités arrêtées par les législateurs.

Il ressort de ce tableau que tant le besoin d'une approche d'audit orientée procédure que la nécessité d'un examen par l'inspection des finances des systèmes informatiques ont été inclus dans la majorité des bases légales. Ces procédures ont d'ailleurs été intégrées dans les programmes de travail de l'ensemble des inspections des finances. D'autre part, le fait que tous les cantons demandent que leur organe de contrôle participe à l'élaboration de directives souligne le rôle proactif du service souhaité par les législateurs cantonaux. Dans le canton de **Vaud**, le CCF a même la compétence de prescrire des normes comptables et de présentation contraignantes pour les services. Quant à l'activité de conseil expressément mentionnée dans le canton de **Berne**, elle rappelle l'attachement de ce service avec les normes d'audit interne.

<b>Attributions</b> (selon les bases légales)	<b>BE</b>	<b>FR</b>	<b>GE</b>	<b>JU</b>	<b>NE</b>	<b>VS</b>	<b>VD</b>
Contrôle du SCI	♦	(♦)	♦	(♦)	♦	♦	♦
Audit informatique	♦	(♦)	♦	♦	♦	(♦)	♦
Participation à élaboration de directives	♦	♦	♦	♦	♦	♦	♦
Activité de conseil	♦			♦			

Remarque : Les pratiques des inspections cantonales des finances diffèrent selon les attributions fixées par la loi.

#### 6.2.4 **Contrôle du compte d'Etat**

Le contrôle du compte d'Etat, c'est à dire la vérification des comptes annuels préparés et présentés par le Conseil d'Etat, est une autre tâche importante des inspections des finances sur laquelle les juridictions cantonales divergent.

Le premier canton de notre échantillon à entreprendre un tel contrôle fut le canton de **Berne** en 1987. Le service ne disposait pas encore de base légale (qui sera adopté en 1990) mais la mesure était apparue comme indispensable dans le contexte tourmenté de l'époque. Durant les années 1990, d'autres cantons allaient adopter une disposition similaire: **Genève** lors de l'adoption en 1996 de la loi sur la surveillance de la gestion administrative et financière, **Vaud** lors de la révision en 1996 de la loi sur les finances, mais aussi le **Valais** et le **Jura**. Dans ces deux derniers cantons cependant, le contrôle annuel du compte d'Etat se limite au bilan.

Il nous apparaît par contre incroyable qu'un tel contrôle annuel, qui garantit la crédibilité de l'Etat et permet aux autorités politiques de disposer d'informations fiables, ne soit toujours pas exigé dans les cantons de Fribourg et Neuchâtel. Dans ce dernier canton cependant la mesure est prévue dans la nouvelle loi sur le contrôle des finances en préparation. Notons cependant que dans ces cantons des contrôles partiels sont conduits sur une base pluriannuelle afin de garantir la fiabilité des comptes d'Etat.

<b>Attribution</b> (selon les bases légales)	<b>BE</b>	<b>FR</b>	<b>GE</b>	<b>JU</b>	<b>NE</b>	<b>VS</b>	<b>VD</b>
Contrôle annuel du compte d'Etat	♦		♦	(♦)	♣	(♦)	♦

♣ prévu dans le projet de loi sur le Contrôle cantonal des finances

### 6.2.5 Autorités pouvant demander des contrôles

Si toutes les lois cantonales reconnaissent aux inspections des finances le droit d'organiser ses contrôles en toute indépendance, elles n'en mentionnent pas moins un certain nombre d'autorités pouvant mandater le service pour des contrôles spéciaux. L'analyse de ces autorités nous fournit deux types d'informations. D'une part, elle situe la place de l'inspection des finances au sein de l'administration en révélant des liens de subordination sous-jacents. D'autre part, elle montre dans quelle mesure le service peut être mis sous pression par d'autres acteurs au sein de l'Etat. Le meilleur moyen de freiner les ardeurs d'un service n'est-il pas de le noyer sous les missions spéciales? Dans une telle situation, seule le contrôle de finances du canton de **Berne** dispose d'une base légale pour refuser des mandats. Les autres ne peuvent que se résigner à demander des moyens supplémentaires...

Le tableau ci-dessous rappelle d'abord si nécessaire la double fonction des inspections cantonales des finances, à la fois au service du gouvernement pour le contrôle courant de l'administration et du parlement pour l'exercice sa haute surveillance sur l'Etat. Il met ensuite en évidence les possibilités supplémentaires offertes à certaines autorités dans le **Jura**, à **Neuchâtel** et à **Fribourg** de mandater le service pour des investigations spéciales. Ces particularismes sont selon nous révélateurs d'une intégration plus importante du service au sein de l'administration cantonale (ce qui pourrait également signifier une indépendance et une autonomie moins importante). Dans le canton de **Berne**, le nombre important d'autorités pouvant consulter ou mandater le service est une des conséquences de l'activité de conseil que la loi lui a confiée.

<b>Autorités compétentes</b>	<b>BE</b>	<b>FR</b>	<b>GE</b>	<b>JU</b>	<b>NE</b>	<b>VS</b>	<b>VD</b>
Conseil d'Etat	♦	♦	♦	♦	♦	♦	♦
Commissions du Grand Conseil *	♦	♦	♦	♦	♦	♦	♦
Chef du département des finances **					♦		
Conseiller d'Etat **	♦	♦					
Départements	♦			♦			
Chancellerie d'Etat	♦						
Autorité judiciaire	♦						

\* Seulement les commissions prévues par la loi

\*\* Uniquement dans leur propre département ou domaine de compétence

### **6.2.6 Autres services impliqués dans des tâches de contrôle**

La présence d'un autre service impliqué dans des tâches de contrôle peut constituer un handicap pour l'inspection des finances qui voit son champ d'action limité. Cette situation peut également causer des problèmes dans le concept de contrôle de l'Etat au cas où les services peineraient à collaborer.

Deux cantons ont, durant les années 1990, confié des tâches de contrôle à un deuxième organe en parallèle à l'inspection des finances. Il s'agit d'une part du canton de **Berne**, de 1990 à 2000, lors de mise en œuvre du système de contrôle dual que nous avons présenté plus haut (comprenant le contrôle des finances et le service parlementaire de révision). Il s'agit d'autre part du canton de **Genève** qui en 1995 lors de l'adoption de la loi sur la surveillance de la gestion administrative et financière a attribué la surveillance de l'Etat à deux organismes distincts : l'Inspection cantonale des finances pour l'administration cantonale et les institutions publiques et le Service de surveillance des fondations pour les institutions privées. Ce système est en passe d'être abandonné ce qui tend à confirmer le besoin de confier la conduite des contrôles à un service unique.

### **6.2.7 Rapports et suivi des contrôles**

En ce qui concerne les rapports et le suivi des contrôles, deux aspects nous semblent révélateurs du pouvoir dont dispose l'inspection des finances au sein de l'administration. Il s'agit :

- des procédures de suivi des résultats des audits
- de la procédure applicable en cas de poursuite pénale

La lecture des différentes fiches de synthèse montre que les procédures légales applicables dans ces cas-là sont globalement les mêmes dans tous les cantons. Quelques dispositions particulières nous semblent cependant intéressantes pour être relevées:

- **Genève** est le seul canton à avoir introduit dans sa loi une disposition rendant obligatoire la mise en œuvre des mesures correctives découlant des rapports d'audit, alors que dans les autres cantons une procédure plus souple a été arrêtée (fixation de délai, voie de recours, dénonciation au conseil d'Etat). Nous n'avons cependant pas d'information sur l'efficacité d'une telle disposition.
- **Neuchâtel** est le seul canton qui donne légalement à l'inspection des finances une possibilité de blocage dans un service qui refuserait d'appliquer une mesure demandée dans un rapport d'audit. Une telle disposition est de nature à renforcer le poids de l'inspection des finances au sein de l'administration.
- En cas de découverte lors d'un audit d'actes punissables pénalement, la procédure du canton de **Berne** est la seule qui ne demande pas que le service prenne directement des mesures conservatoires mais laisse cette responsabilité à la direction compétente (le contrôle des finances ayant une responsabilité subsidiaire en cas de non-réaction de la direction).

### 6.2.8 Rapports d'activités

La manière dont le service communique son action et ses résultats est également révélatrice de certaines préoccupations. Alors que toutes les inspections cantonales des finances produisent chaque année un rapport d'activité (exigé légalement comme pour tous les autres services de l'Etat), il est intéressant de noter que la forme de ces rapports généralement originale. Quelques commentaires sur ceux que nous avons pu consulter :

- A **Fribourg**, le rapport d'activité du service ne semble pas remplir d'autre fonction que celle d'une obligation légale; raison pour laquelle il se contente de présenter sous une forme succincte l'activité de l'année écoulée sans commentaire sur les audits effectués
- L'inspection cantonale du **Valais** a choisi une voie diamétralement opposée. Son rapport annuel d'activité est un document d'une trentaine de pages qui présente et commente en détail les remarques et conclusions de tous les audits effectués durant l'année. Il s'agit ici d'un véritable outil de communication du service. Ce n'est donc certainement pas un hasard si ce rapport est disponible depuis 2002 sur le site internet de l'Etat du Valais.
- Le rapport d'activité du canton du **Jura** rempli à peu près la même fonction. Cependant, le statut particulier de son chef de service (magistrat élu par le parlement) donne au contenu de ce rapport une orientation plus politique.
- Le rapport du canton de **Vaud** se veut très didactique. Plutôt que de reprendre les conclusions des rapports qui ont été déjà largement distribués, le service privilégie des commentaires qui devraient permettre au lecteur de prendre conscience du rôle, des enjeux et des contraintes du contrôle cantonal des finances. Ce rapport est également disponible sur le site internet du service.
- Dans le canton de **Neuchâtel**, les rapports d'activités sont remis tous les six mois. Comme en Valais, mais dans une forme plus succincte, il résume les principales recommandations formulées au terme des différents audits
- A nouveau, le canton de **Berne** a adopté une procédure particulière. En effet, alors que le service établit en fin d'année un rapport d'activité officiel qui expose de manière synthétique les prestations fournies par le service, son chef de service remet (et présente lors d'une séance) tous les trois mois au Conseil d'Etat et à la Commission des finances du Grand Conseil un rapport résumant les principales conclusions de ses audits.

La présentation ci-dessus des différentes approches choisies par les inspections des finances pour communiquer leurs résultats n'a pas pour but de désigner des bons et des mauvais élèves. La diversité des approches souligne cependant à nouveau combien les statuts et les préoccupations des inspections des finances diffèrent entre les cantons.

### 6.2.9 Publicité des rapports

La publicité des rapports des inspections des finances est une question délicate. D'une part, étant donné la nature des informations que ceux-ci peuvent contenir, une certaine confidentialité semble de mise. D'autre part, compte tenu d'un intérêt prépondérant des citoyens à être informés sur les conclusions de "leur" organe de contrôle, pour éviter que les recommandations des rapports ne restent lettre morte, on serait en droit d'attendre une certaine publicité des travaux des inspections des finances.

Seuls deux cantons, **Berne** et **Vaud**, ont adopté des bases légales sur la publicité des rapports des inspections des finances :

- Les dispositions bernoises sont directement incluses dans la loi sur le contrôle des finances. Elles limitent la publicité des travaux du service au rapport d'activité annuel et aux conclusions de l'audit sur les comptes d'Etat et les comptes annuels des établissements cantonaux
- La position du canton de Vaud a été officiellement définie en 2000 par un arrêté dans lequel la capacité de décision sur la publication d'un rapport a été confiée au Conseil d'Etat ou à la commission parlementaire qui a mandaté le service

Ces deux modèles légaux ci-dessus montrent bien que le principe d'une large diffusion publique des rapports des inspections des finances reste catégoriquement exclu et que les autorités politiques veulent garder une mainmise importante sur les informations dévoilées par le service. Est-ce pour autant un affaiblissement de la fonction du service? En principe pas si tous les acteurs du système jouent correctement leur rôle, et notamment les commissions parlementaires auxquelles les rapports de contrôles sont généralement distribués.

#### **6.2.10 Révision externe du service de l'inspection des finances**

La révision du service par un organe de contrôle externe remplit deux fonctions. D'une part, elle comble une inégalité en soumettant l'ensemble des services du canton, y compris celui chargé de contrôler les autres, à une procédure de contrôle de même nature. D'autre part, elle soumet l'inspection des finances à un contrôle de type qualitatif, suivant ainsi les directives professionnelles de la Chambre fiduciaire.

Bien qu'une telle révision nous apparaisse comme une procédure qualitative indispensable, le tableau ci-dessous montre qu'elle n'est pratiquée que dans trois cantons:

- Elle a été introduite dès 1990 dans le canton **Berne**, où elle a pour but, en plus du contrôle de la comptabilité et du compte spécial du service, d'une part de procéder à la revue qualité du travail fourni par le service, ensuite d'évaluer les prestations fournies par le service dans le cadre de sa convention de prestation
- Dans le canton de **Vaud**, le principe d'une révision annuelle des comptes et de la gestion du service a été introduite en 1999 dans le règlement du contrôle cantonal des finances. Cette révision est effectuée par le président de l'Ordre vaudois des experts-comptables.
- A **Neuchâtel**, bien qu'aucune disposition légale ne demande un tel contrôle, l'inspection des finances a obtenu en 2000 de pouvoir être contrôlé une fois par législature suivant un cahier des charges établi par ses soins

Aucune révision externe du service n'est prévue ni envisagée dans les autres cantons. Lors de nos entretiens, cette procédure a même été fortement critiquée par certains chefs de service.

Révision du service	BE	FR	GE	JU	NE	VS	VD
Révision annuelle / (une fois par législature)	♦				(♦)		♦

### 6.2.11 Nomination du chef et des collaborateurs du service

Etant donnée le rôle critique que le chef de l'inspection des finances est parfois amené à jouer vis-à-vis du gouvernement et de l'administration, son processus de nomination (et de destitution) nous apparaît comme un bon indicateur de l'indépendance dont il peut jouir.

Comme le montre le tableau ci-dessous, seul le canton du **Jura** a choisi de marquer formellement l'indépendance du chef du service en le faisant élire par le parlement pour un mandat de 4 ans. Les autres cantons ont majoritairement opté pour une procédure conjointe, impliquant le Conseil d'Etat et le Grand conseil, qui semble mieux convenir à la double fonction du service que nous avons évoquée précédemment. La procédure légale du canton de **Berne** contient néanmoins une disposition propre à renforcer la position du chef de service. Celui-ci est en effet nommé pour un mandat de quatre ans. Dans les cantons de **Fribourg** et **Neuchâtel**, la nomination des chefs des inspections des finances n'est soumise à aucune disposition particulière. Dans ces deux cas, on peut se demander si cette situation n'est pas de nature à limiter l'indépendance de ces derniers vis-à-vis du Conseil d'état.

Nomination du chef	BE	FR	GE	JU	NE	VS	VD
Par Parlement				♦			
Par Conseil d'Etat avec ratification commission Grand conseil	♦		♦			♦	
Par Conseil d'Etat avec consultation commission Grand conseil							♦
Par Conseil d'Etat		♦			♦		

Pour sa part, la nomination des professionnels du service, les réviseurs, n'est réglementée que dans deux cantons, Genève et Valais, où elle suit une procédure similaire à celle conduisant à la nomination des chefs de service.

Nomination des réviseurs	BE	FR	GE	JU	NE	VS	VD
Par Conseil d'Etat avec ratification commission Grand conseil			♦			♦	



## 6.2.12 Procédure budgétaire

La procédure budgétaire à laquelle les services sont soumis et leur marge de manœuvre sont également, selon nous, de bons indicateurs de l'autonomie dont jouit le service au sein de l'administration cantonale. Un service sans moyen ne sera assurément pas en mesure de remplir sa mission. Sans maîtrise sur son budget, il perd une grande partie de son indépendance.

Deux cantons, **Berne** et **Genève**, ont adopté des dispositions légales arrêtant la procédure budgétaire applicable aux inspections des finances :

- Le processus adopté par le canton de **Berne** est selon nous exemplaire. La loi sur le contrôle des finances précise en effet que le budget annuel établi par le service doit être repris sans modification par le Conseil-exécutif dans son plan financier. Ainsi le législatif est la seule autorité à pouvoir limiter les ressources du service.
- Le canton de **Genève** connaît également une disposition comparable. En effet, la loi sur la gestion administrative et financière attribue au Grand conseil la compétence de l'élaboration du budget de l'inspection cantonale des finances, y compris le nombre de postes de travail.

Dans les cantons ne disposant pas de bases légales en matière budgétaire, les situations sont diverses. Certains services semblent satisfaits de la procédure existante tandis que d'autres avouent être fortement mis sous pression. En particulier deux cantons, **Jura** et **Fribourg**, qui reconnaissent ouvertement que les moyens actuellement mis à leur disposition ne leur permettent pas de remplir leur mission légale.

## 6.3 Organisation des audits

### 6.3.1 Principes de planification et d'examen des comptes

Les dispositions légales accordent aux chefs des inspections des finances une grande liberté pour planifier leurs travaux de contrôle. Les services établissent généralement des programmes de travail annuels, établis parfois en collaboration avec les directions des départements, qu'ils remettent pour information au Conseil d'Etat et aux commissions parlementaires concernées. A l'exception de quelques dispositions mineures, les procédures sont plus ou moins les mêmes dans chaque canton.

Lors de nos entretiens avec les chefs de service, nous nous sommes plutôt intéressés aux principes de planification qu'ils employaient pour établir leur programme de contrôle. Nos questions se sont concentrées sur trois principes majeurs développés au cours des années 1990.

Principes planification et examen des comptes	BE	FR	GE	JU	NE	VS	VD
Analyse SCI	♦	♦	♦	♦	♦	♦	♦
Approche risque	♦	♦	♦		♦	♦	♦
Vue consolidée	♦		♦		(♦)	(♦)	♦

### **6.3.1.1 Analyse du système de contrôle interne**

Comme nous avons déjà pu le voir précédemment, l'analyse du système de contrôle interne (SCI) est la première phase d'une approche d'audit orientée procédure (par opposition à une approche d'audit orientée résultats). L'utilisation de telle procédure est un signe que le service a adapté son approche de d'audit pour identifier, exploiter et développer les mesures de contrôles existantes au sein des services.

Le tableau ci-dessus montre heureusement que cette approche d'audit a été adoptée par l'ensemble des inspections cantonales des finances romandes.

### **6.3.1.2 Approche risque**

Le concept d'approche risque s'est développé vers la fin des années 1980 lorsque les réviseurs privés, notamment dans le domaine bancaire, se sont trouvés confrontés à des environnements internationaux toujours plus complexes

Le concept a été repris en Suisse dès le début des années 1990. Deux articles du chef du contrôle des finances du canton de Berne parus en 1995 et en 2000 dans la revue l'Expert-Comptable Suisse ont notamment montré comment ce canton a défini et mis en œuvre son approche risque suite aux préjudices subis par le canton lors de la débâcle de sa Banque cantonale [Sommer 1995].

Le tableau ci-dessus montre que le concept de l'approche risque a été intégré par tous les cantons romands, à l'exception du **Jura**. Ce constat est inquiétant si l'on réalise que ce concept fait partie intégrante des normes professionnelles édictées par la Chambre fiduciaire Suisse et contenue dans le Manuel Suisse d'Audit. Lors de notre entretien, le chef de service, en fonction depuis quelques mois seulement, nous a cependant confié que le concept allait prochainement être introduit dans son service.

### **6.3.1.3 Vue consolidée**

La vue consolidée est un concept, découlant de l'approche risque, selon lequel les comptes annuels d'Etat doivent inclure l'ensemble des engagements pris par le canton à la date de clôture. Pour le réaliser, les services financiers de l'Etat doivent procéder à une évaluation annuelle de toutes les participations et prêts de l'Etat à des institutions chargées de l'accomplissement de tâches publiques (par exemple la banque cantonale) et constituer des provisions lorsque des engagements ou garanties données sont jugées risquées (par exemple les engagements moraux des cantons envers leurs caisses de retraite). Ces engagements et provisions doivent être ensuite évaluées par l'inspection des finances dans le cadre du contrôle du compte d'Etat.

L'application de la vue consolidée pour l'établissement du compte d'Etat implique pour le canton une modification de ses principes comptables et pour les inspections des finances une adaptation de l'approche de contrôle.

Comme le montre le tableau ci-dessus, le concept de la vue consolidée a été mis en oeuvre au début des années 1990 dans le canton de **Berne** parallèlement à la mise en oeuvre de l'approche risque [Sommer 1995]. Il a également été intégré de diverse manière depuis 1995 dans le canton de **Genève** et depuis 1997 dans le canton de **Vaud**. En **Valais**, le concept est appliqué à certains domaines particuliers, comme la Caisse de Pension de l'Etat. A **Neuchâtel**, qui ne connaît pas d'obligation légale de contrôle du compte d'Etat, le concept est néanmoins connu et devrait être intégré dans la nouvelle loi sur le contrôle des finances. Ce concept est par contre inconnu à **Fribourg** et dans le **Jura**. Ce constat tend à renforcer notre impression d'un certain "retard" pris par ces deux services vis-à-vis des autres cantons romands.

### 6.3.2 Références professionnelles

Lors de nos entretiens, nous avons également demandé aux chefs de service de nous indiquer les normes et références professionnelles qu'ils suivaient pour réaliser leurs audits. Notre objectif était d'identifier dans quelle mesure le service connaissait et intégrait les nouveaux concepts apparus dans son environnement professionnel (voir la présentation faites dans le chapitre 4.3).

Le tableau ci-dessous présente une configuration que nous avons déjà rencontrée lors de précédentes comparaisons :

- Les cantons de **Berne** et **Genève**, qui possèdent les concepts de gestion financière et de contrôle les plus élaborés, se réfèrent à l'ensemble des normes citées. L'intérêt du canton de Berne pour les normes IIA est d'autant plus marqué que le service revendique clairement un rôle d'audit interne. L'intérêt du canton de Genève pour les normes IPSAS semble également logique si l'on se rappelle que l'emploi des IAS a été rendu obligatoire en 1999 à l'ensemble des institutions rattachées au canton.
- Les inspections des finances des cantons de **Vaud** et **Neuchâtel**, dont la vocation d'audit interne du service est moins affirmée, ne citent pas les normes IIA mais marquent un vif intérêt pour les normes IPSAS en vue d'une prochaine implémentation
- L'inspection des finances du canton du **Valais**, qui privilégie le pratique plutôt que le théorique, n'est logiquement pas intéressée à la mise en oeuvre de normes internationales plus contraignantes
- Ces concepts semblent à nouveau inconnus dans les cantons de **Fribourg** et **Jura**

Références	BE	FR	GE	JU	NE	VS	VD
MSA	♦	♦	♦	♦	♦	♦	♦
Normes IAS / IPSAS	♦		♦		♦	♣	♦
Normes IIA	♦		♦				

♣ connues mais pas prises en compte

### 6.3.3 Participation à des groupements professionnels

La participation à des groupements professionnels est, selon nous, un signe de l'ouverture du service vers des approches nouvelles. Par rapport à nos hypothèses de recherche, elle est un facteur permettant la diffusion des pratiques.

Le tableau ci-dessous, qui confirme l'importance des échanges de vue existants entre les services tant en Suisse qu'à l'étranger, est riche d'enseignement :

- Les cantons du **Jura** et **Fribourg**, qui sont membres de groupements professionnels au niveau romand, fédéral et même européen (jusqu'en 2002 pour le canton du Jura) apparaissent finalement moins isolés
- La participation du canton du **Valais** à de nombreuses associations suisses et européennes est plutôt de nature à contredire nos précédents commentaires sur la prudence affichée du service vis-a vis des idées nouvelles et des concepts internationaux
- Le canton de **Berne** apparaît clairement comme un pont entre la Suisse et les groupes de réflexions à l'étranger

Groupe de niveau	BE	FR	GE	JU	NE	VS	VD
Suisse romande	♦	♦	♦	♦	♦	♦	♦
Suisse alémanique	♦					♦	
Confédération	♦	♦	♦	♦	♦	♦	♦
Européen	♦			♦		♦	
Mondial	♦						

### 6.3.4 Collaborations intercantionales

Le tableau ci-dessous est complémentaire du précédent, dans le sens qu'il ne se contente plus d'identifier les organisations qui pourraient générer des collaborations, mais cherche à recenser les collaborations bilatérales substantielles existantes entre les cantons.

Les résultats issus des entretiens avec les chefs de service, reproduits dans les fiches de synthèse présentées au chapitre 5 et résumés dans le tableau ci-dessous, nous permettent de formuler les commentaires suivants :

- Malgré leur participation à des groupements professionnels, l'isolement des cantons de **Fribourg** et du **Jura**, qui ne participent à aucune véritable collaboration intercantonale, semble se confirmer
- Les cantons de **Berne** et du **Valais** réaffirment leur ouverture déjà constatée plus haut. Par leur situation géographique à la frontière des langues, ces deux cantons semblent en outre pouvoir servir de ponts entre les pratiques romandes et suisses alémaniques. D'autre part, la nature et l'ampleur des collaborations entreprises par le canton de **Berne** semblent définitivement en faire un moteur de diffusion des pratiques en Suisse

- Une collaboration étroite semble s'être installée entre les cantons de **Neuchâtel** et de **Vaud**, concrétisée notamment par le partage d'un spécialiste de la construction. Ce n'est également certainement pas un hasard si le chef de l'inspection des finances neuchâteloise a été mandate par le Conseil d'Etat vaudois pour assumer la direction a intérim du contrôle cantonal des finances vaudois suite au licenciement de son chef de service.

Type de collaboration	BE	FR	GE	JU	NE	VS	VD
Echanges continus en Suisse romande	♦				♦		♦
Echanges ponctuels en Suisse romande	♦		♦		♦	♦	♦
Collaborations au sein de l'ASAI	♦		♦		♦	♦	♦
Collaboration avec des ICF suisses alémaniques	♦					♦	

## 6.4 Organisation du service

### 6.4.1 Ressources financières

L'argent est dit-on le nerf de la guerre. Nous avons vu, lorsque nous avons abordé le thème de la procédure budgétaire, combien cette question pouvait être critique pour de nombreux services. Nous avons donc cherché à l'analyser, chiffres à l'appui.

Le tableau ci-dessous présente le total des dépenses que chaque service cantonal a consacré en 2002 pour remplir sa mission. Ce montant a été calculé à partir des dépenses de fonctionnement propres du service auxquelles ont été ajoutés les montants payés à des sous-traitants ayant accompli des mandats d'audit sous la direction du service. Nous avons ensuite mis en relation les dépenses octroyées à l'inspection des finances par rapport à l'ensemble des dépenses de l'Etat. Le ratio, présenté sur la dernière ligne du tableau, devrait pouvoir nous fournir un indicateur de l'intérêt de l'Etat pour les questions de contrôle.

Montants 2002 en KCHF	BE	FR	GE	JU	NE	VS	VD
Dépenses de fonctionnement Service	4,639	800	2,703	963	1,100	2,500	3,856
Mandats à des tiers	304	50	—	—	90	240	881
<b>Total Dépenses Service</b>	<b>4,943</b>	<b>850</b>	<b>2,703</b>	<b>963</b>	<b>1,190</b>	<b>2,740</b>	<b>4,737</b>
Dépenses de fonctionnement Etat	7,869K	2,123K	6,015K	652K	1,505K	1,821K	5,803K
% Service vs Etat	0.63	0.40	0.45	1.47	0.79	1.50	0.82

Avant d'être analysés, les résultats de ce tableau appellent un commentaire préalable. Il n'est en effet pas raisonnable de comparer les résultats bruts sans tenir compte de la taille des cantons. Chaque service doit en effet consacrer une part de ses dépenses au maintien d'une structure de base. Ce "coût fixe incompressible" aura un impact plus fort sur le ratio des plus petits cantons.

Nous regrouperons, pour notre analyse, les cantons en fonction du niveau de leurs dépenses :

- Grands cantons (dépenses cantonales > 5,000 KCHF) : **BE / GE / VD**
- Moyens cantons (dépenses cantonales > 1,000 KCHF) : **FR / VS / NE**
- Petit canton (dépenses cantonales < 1,000 KCHF) : **JU**

Parmi les grands cantons, **Genève** est celui qui semble donner le moins de moyens à son inspection des finances. Il ne faut cependant pas oublier que dans ce canton, la "surveillance" est répartie sur deux services (inspection des finances et autorité de surveillance des fondations), de sorte que le total alloué pourrait être comparable au niveau observé dans les autres grands cantons. D'autre part, la taille et la structure administrative particulière du canton (et de la ville) de Genève peuvent également ce résultat. Le canton de **Vaud** est celui qui consacre, en valeur relative, la plus grande part de son budget à son inspection des finances. Il est également celui qui fait le plus appel à des sous-traitants pour la réalisation de mission d'audit. L'action du contrôle des finances du canton de **Berne** s'inscrit dans le cadre d'une convention de prestation qui lui garantit des ressources nécessaires pour l'accomplissement de ses "tâches essentielles". Sur la base des montants ci-dessus, on peut globalement conclure que l'action des inspections des finances des grands cantons n'est pas véritablement entravée par des contraintes budgétaires.

La situation est très inégale dans les moyens cantons. Seul **Neuchâtel** semble disposer de moyens comparables à ceux observés dans les grands cantons. Alors que les moyens alloués à l'inspection des finances du canton du **Valais** semblent considérables. Il ne faut cependant pas oublier que ce canton est le seul à avoir rattaché le contrôle des communes à l'inspection des finances et que par conséquent des moyens supplémentaires ont dû être alloués au service. Les résultats du canton de **Fribourg** ne font que confirmer nos commentaires précédents sur nos doutes quant à la capacité de ce service à pouvoir mener à bien sa mission légale.

Etant donné la taille du canton, les résultats du **Jura** doivent être analysés avec prudence. Avec un niveau de dépense supérieur à Fribourg et presque comparable à celui de Neuchâtel, le service semble cependant disposer de moyens raisonnables.

#### **6.4.2 Ressources humaines**

Le nombre de collaborateurs dans le service est une autre variable quantitative qui doit nous permettre d'apprécier l'importance du service et les moyens mis à sa disposition.

Le tableau ci-dessous présente le nombre de personnes actives dans les services d'inspection des finances en 2002. Pour notre analyse, nous avons mis ce nombre en relation, d'une part avec le nombre total des personnes actives dans le canton (ratio du nombre de collaborateurs dans le service pour 10,000 personnes actives dans le canton) afin de mesurer l'importance relative accordée au service en terme de poste de travail, d'autre part le nombre de rapports émis dans l'année par le service afin de comparer le niveau de production des collaborateurs.

<b>Nombre de personnes</b>	<b>BE</b>	<b>FR</b>	<b>GE</b>	<b>JU</b>	<b>NE</b>	<b>VS</b>	<b>VD</b>
Nbre collaborateurs dans le service	26.5	6	23	7	9	16	18
Nbre rapports par an	194	75	n.c.	73	105	200	31
Nbre rapports par an par collaborateur	7.3	12.5	n.c	10.4	11.6	12.5	1.7
Population active canton	473K	96K	236K	31K	81K	117K	288K
% Collaborat service vs population active Canton	0.560	0.625	0.975	2.258	1.110	1.36	0.625

Les résultats obtenus dans les grands cantons présentent des différences importantes, en particulier dans les ratios. Les montants particulièrement bas obtenus dans le canton de **Vaud** s'expliquent selon nous par l'importance de la sous-traitance que nous avons déjà mentionnée plus haut. Dans le canton de **Berne**, où l'action du service s'inscrit dans le cadre d'une convention de prestation, le ratio "% Service vs Canton" perd à notre avis quelque peu de son sens. En effet, le service semble avoir atteint avec 26 personnes une taille critique lui permettant de parfaitement fonctionner de manière autonome. Le service bernois n'en reste pas moins le plus doté en personnel de notre échantillon. Le faible montant des rapports produits par personnes peut s'expliquer par les nombreuses activités de conseil déployées par le service. Le canton de **Genève** semble pour sa part avoir doté son inspection des finances de moyens conséquents en terme d'effectifs.

Parmi les moyens cantons, **Fribourg** se distingue à nouveau. Avec 6 collaborateurs, on peut à nouveau raisonnablement poser la question de la capacité du service à remplir sa mission. En **Valais**, selon les propos du chef de service, le service a atteint sa taille critique. Avec 200 rapports par année, ce service est le plus "prolifique" de notre sélection. Comme dans le chapitre précédent, **Neuchâtel** semble se situer dans un juste milieu.

Même si les éléments de comparaison manquent à nouveau pour analyser les données du canton du **Jura**, nous pouvons raisonnablement considérer que le niveau de l'effectif du service est comparable à celui des autres cantons. Cependant, dans une petite structure comme le canton du Jura, la mesure la plus critique est d'abord de veiller à maintenir un niveau d'effectif minimum permettant de remplir la mission légale. Selon l'ancien chef du service, qui s'exprimait à ce sujet dans le rapport d'activité 2002, cette taille minimale du service est actuellement "juste atteinte".

#### **6.4.2.1 Spécialisation des services**

Lors de nos entretiens, nous nous sommes encore intéressés au nombre de spécialistes et d'experts employés par les services (experts-comptables et comptables diplômés, architectes, juristes, auditeurs informatiques, etc.). Cette information doit nous permettre, d'une part d'appréhender dans quelle mesure le service est en mesure de traiter des problèmes complexes, d'autre part de mesurer s'il est capable de traiter ces problèmes par ses propres moyens (autonomie du service) ou s'il dépend pour cela d'autres services de l'Etat (indépendance du service).

Les résultats détaillés de notre enquête sont présentés dans les fiches de synthèse des services reproduites dans le chapitre 5.

Il en ressort que seuls deux services, **Berne** et **Vaud**, possèdent une structure administrative et professionnelle leur permettant de traiter des problèmes complexes de manière autonome et indépendante.

Cela ne semble pas encore être le cas à **Genève** et en **Valais** où les services ont néanmoins ces dernières années fait des efforts considérables pour augmenter le niveau de compétence technique des collaborateurs. A **Neuchâtel**, le processus en est également en cours, mais il faudra certainement plus de temps au service, qui est plus petit que ceux des autres cantons, pour atteindre un niveau comparable à ceux de ses grands voisins.

A **Fribourg** et dans le **Jura**, la question de la spécialisation n'est pas l'ordre du jour. Les chefs de service reconnaissent mener une politique de recrutement de généralistes de la comptabilité.



## 7 Causes des évolutions

Alors que dans le chapitre précédent, nous nous sommes concentrés sur les différences existantes aujourd'hui entre les pratiques des inspections cantonales des finances en tentant d'ébaucher des premières explications sur leurs origines, le chapitre qui suit sera exclusivement consacré à l'identification et l'analyse des causes des évolutions. Nous nous intéresserons plus particulièrement aux causes en relation avec nos hypothèses de recherche, à savoir :

- Les causes d'évolutions liées à des moments critiques ou des "coalitions politiques"
- Les facteurs d'évolution en relation avec des processus de diffusion ou de mimétisme

### 7.1 Evénements particuliers

#### 7.1.1 Rôle des crises

Les observations et les commentaires formulés par les chefs de service ont clairement montré que des crises ont joué un rôle capital dans l'évolution de la pratique de nombreuses inspections cantonales des finances :

- En **Valais**, la loi sur la gestion et le contrôle administratif et financier, qui constitue la principale base légale instituant l'action du service, a été adoptée en 1980 suite à l'affaire Savroz.
- A **Berne**, la réforme de la surveillance du canton a été entreprise à la fin des années 1980 suite aux conclusions de la commission d'enquête parlementaire sur le rapport Hafner. Les efforts de réformes ont encore été intensifiés suite aux problèmes rencontrés au début des années 1990 par la banque cantonale.
- Dans le canton de **Vaud**, l'affaire Buffat est directement à l'origine de la création en 1996 du Contrôle cantonal des finances sous sa forme actuelle. Les moyens conséquents débloqués par le canton ces dernières années pour adapter sa structure de contrôle (l'effectif du Contrôle cantonal des finances passa notamment de 7.5 postes en 1996 à 18 en 2002), ainsi que la récente décision du créer une cour des comptes, semblent confirmer l'impact que de cet événement a eu dans la prise de conscience politique du problème.

Peut-on pour autant avancer que les inspections des finances des cantons qui n'ont pas connu de scandales ont des pratiques moins développées que les autres? Faire une telle affirmation serait certainement présomptueux. Il n'empêche des cantons comme **Fribourg** ou le **Jura**, dont nous avons pu constater lors du chapitre précédent que les pratiques étaient "moins avancées" et qui font partie des services disposant du moins de ressources, rentrent dans cette catégorie.

Notre présomption semblerait même être confirmée par les propos tenus par le chef du contrôle des finances du canton du Jura dans les conclusions de son rapport annuel 2002 (son dernier avant son départ à la retraite) : " Le contrôle de gestion publique est de plus en plus un atout politique. Si l'autorité politique souhaite qu'il en demeure ainsi, elle évitera à l'avenir qu'éclate un scandale financier touchant les rouages de l'Etat pour que l'administration soit dotée d'un contrôle renforcé des finances publiques".

### 7.1.2 Autres moments décisifs

N'y a-t-il donc que les affaires financières qui puissent être qualifiées de moments critiques? Dans notre introduction théorique, nous avons vu que des théories comme l'Advocacy Coalition Framework avaient une conception moins restrictive des événements qui peuvent marquer l'évolution d'une institution.

Dans ce sens, nous devons mentionner deux événements qui, selon nous, ont eu ou auront un impact significatif sur la pratique des inspections cantonale des finances :

- A **Genève**, l'élection en 1993 d'un gouvernement monocolore de droite, qui avait fait campagne sur le thème de la réforme de l'Etat, peut être considérée comme un moment décisif pour l'évolution de l'inspection cantonale des finances. Citons à titre d'exemple l'augmentation de l'effectif du service qui passa de 18 personnes en 1996 à 23 en 2002. Cet événement semble ainsi bien avoir eu des conséquences directes sur l'action et les moyens de l'inspection cantonale des finances. Même si, selon la définition donnée dans le chapitre 2, cette élection ne peut pas être qualifiée de "moment critique".<sup>5</sup>
- Dans le canton de **Vaud**, l'adoption de la nouvelle constitution est également un autre événement significatif. On sait en effet que les nouvelles dispositions adoptées par le peuple vaudois, incluant la création d'une cour des comptes, vont conduire dans les prochaines années à une importante refonte du concept de contrôle des comptes de l'Etat, des institutions publiques et de l'utilisation des fonds publics en général. Cette réforme aura inmanquablement des conséquences sur le contrôle cantonal des finances.

### 7.1.3 Besoin d'un contexte politique

Dans notre introduction théorique, nous avons vu que l'existence d'un contexte politique favorable aux réformes était une des conditions essentielles fixées par la théorie de l'Advocacy Coalition Framework pour la réalisation de réformes. Partant de ce principe, nous nous sommes demandés si, à contrario, un contexte défavorable pouvait empêcher ou freiner la réalisation de réformes que des "événements critiques" semblaient rendre vraisemblables.

Quelques événements survenus récemment en Suisse romande nous semblent en ce sens révélateur:

- A **Fribourg**, la découverte par hasard en 2002 d'un détournement de fonds de plus d'un million de francs dans le département de l'éducation n'a suscité aucune remise en cause de la structure de contrôle de l'Etat. Selon nous, cette absence de réaction ne peut s'expliquer que par un désintérêt des autorités politiques, et de l'opinion publique, pour les questions relatives au contrôle de l'Etat. On se demande bien comment une telle situation pourrait ensuite susciter une quelconque volonté de changement au sein de l'Inspection cantonale des finances.

---

<sup>5</sup> Les conditions reprises en page 6 mentionnent en effet que l'importance d'un "moment critique" se mesure à la difficulté pour l'institution à revenir en arrière sur les réformes adoptées. Quant au connaît le statut actuel des réformes entreprises dans les années 1990 par le Canton de Genève, on ne peut raisonnablement pas qualifier ces événements de moment critique.

- Suite au licenciement de son chef de service, le Contrôle cantonal des finances du canton de **Vaud** traverse une crise importante, dont une des causes semble être un conflit, d'intérêts et de personnes, avec le pouvoir politique. Il n'est cependant pas inutile de rappeler que l'origine de cette crise est notamment un rapport du CCF dénonçant des dysfonctionnements dans le Centre Social Régional de Lausanne. Plutôt que d'engager des réflexions sur les procédures de contrôle interne à mettre en place dans le CSR, ce rapport a suscité un débat politique dans lequel le CCF n'avait pas sa place. Alors que ce "scandale" financier aurait dû renforcer la position du CCF dans son rôle de contrôle, le service en ressort finalement affaibli.
- Le scandale des OPF du canton de **Genève**, bien qu'ayant mis en évidence de graves lacunes dans le système de surveillance de l'Etat, peine à générer une véritable réflexion de fonds sur les structures de contrôle devant être mises en place dans les offices pour prévenir ou détecter de pareils dysfonctionnements. En effet les responsables politiques semblent plus intéressés par l'exploitation polémique de l'affaire que par la recherche de nouvelle solution, même si finalement des mesures ont été prises afin d'améliorer le système de contrôle interne des OPF.
- Le conseil d'Etat **valaisan** avait été averti dès 1993, par des rapports de son inspection des finances, de la dégradation de la situation financière de la Commune de Loèche-les-Bains et des risques encourus. Cela n'a pas empêché la commune de tomber quelques années plus tard en "faillite" virtuelle. Même si dans un récent arrêt, le Tribunal fédéral reconnaissait qu'on ne pouvait pas dans cette affaire invoquer une violation du devoir de surveillance de l'Etat du Valais, l'erreur d'appréciation des autorités politiques, qui auraient du intervenir, reste manifeste.

Ces exemples sont là pour nous rappeler qu'aucune réforme ne peut être véritablement entreprise sans un soutien et une volonté politique fortes. Pour qu'un événement externe parvienne à engendrer une réforme, sa nature "critique" doit être telle que, sous la pression populaire, les dirigeants politiques, qui ont rarement un enclin naturel pour les changements, n'aient plus d'autre alternative que d'agir dans le sens de la réforme.

L'enjeu est ensuite de parvenir à mener à bien les réformes et de maintenir leur action dans la durée. L'exemple du canton de **Berne**, qui a poursuivi ses réformes sur plusieurs années sans modifier sa ligne de conduite, devrait nous convaincre qu'une telle démarche est possible en Suisse. Les causes de cette "réussite" bernoise sont certainement à rechercher dans l'importance du choc émotionnel ressenti lors des scandales évoqués précédemment, mais également dans les fortes convictions des personnalités politiques qui se sont engagés dans ces réformes.

## **7.2 Mimétisme institutionnel et diffusion des réformes**

Lors des entretiens que nous avons menés avec les chefs des services d'inspection des finances de Suisse romande, nous avons cherché à identifier, au-delà des similitudes apparaissant entre certaines dispositions ou pratiques cantonales, les mécanismes qui ont pu conduire à une diffusion de réforme entre les cantons, ou au moins les facteurs qui ont pu favoriser ou catalyser le processus.

## **7.2.1 Collaborations intercantionales**

Les collaborations intercantionales sont certainement un des plus importants catalyseurs pour la diffusion des pratiques entre les différentes inspections cantonales des finances. Ces collaborations peuvent prendre des formes différentes, de la simple participation à des groupes de réflexion à l'engagement conjoint de spécialistes.

### **7.2.1.1 Groupements professionnels**

Il existe en effet en Suisse de nombreux réseaux ou autres "conférences" regroupant l'ensemble des acteurs de l'inspection publique. Nous pourrions citer au niveau national la Conférence des contrôles des finances de Suisse organisée depuis 2001 par le Contrôle Fédéral de Finances. En Suisse romande, comme nous l'avons évoqué dans le chapitre 6, toutes les inspections des finances participent aux deux associations suivantes : le Groupe professionnel "Collectivités publiques francophones" de l'Association Suisse d'Audit Interne (ASAI) et la Conférence des chefs de contrôles des finances des cantons latins (incluant Berne et le Tessin).

Ces institutions, dont les inspections cantonales sont membres plus ou moins actifs, mais pour lesquelles chaque chef de service nous ont confirmé son intérêt, visent toutes les mêmes buts : harmoniser les pratiques entre les différents membres et instaurer une culture commune aux inspections des finances. Au-delà des conférences et des séminaires, ces échanges se sont également depuis peu concrétisés en Suisse romande par des cours de formation communs pour les collaborateurs des services (notamment financés par l'ASAI).

### **7.2.1.2 Collaborations bilatérales intercantionales**

Lors de notre analyse comparative de l'organisation des services, nous avons montré combien il devenait difficile aux inspections des finances de concilier leurs contraintes budgétaires avec leurs besoins de spécialistes techniques. Une solution originale a été trouvée par les inspections des finances des cantons de **Vaud** et **Neuchâtel** sous forme de l'engagement conjoint à 50% d'un spécialiste dans le domaine de la construction routière. Nos entretiens ont également confirmé les liens étroits qui existent entre ces deux services, notamment dans le domaine de la formation. Ce n'est donc certainement pas une coïncidence si le chef du service neuchâtelois a été appelé par le Conseil d'Etat vaudois à assumer ad intérim la fonction de chef du contrôle cantonal des finances.

Ces collaborations intercantionales peuvent également prendre des formes moins officielles et parfois plus originales :

- Le chef de l'Inspection des finances du canton du **Valais** nous a avoué avoir envoyé des collaborateurs "en visite" auprès du contrôle des finances du canton de **Bern** pour étudier leur méthodologie en matière d'analyse des risques.
- Le chef du contrôle des finances du canton de **Berne** vient d'achever le développement d'un système informatisé de révision, qui pourrait également intéresser d'autres cantons. L'adoption d'une plate-forme informatique compatible serait à n'en pas douter un vecteur de diffusion important entre les cantons.

### 7.2.2 Rôle des cantons "best practice"

Lors de nos entretiens, nous avons demandé aux chefs de services quels étaient les modèles qui, éventuellement, les avaient inspirés dans certaines décisions et plus généralement le service ou l'institution qu'ils considéraient comme le "best practice" dans leur domaine.

Sur la base des réponses obtenues, nous pouvons classer les cantons en trois catégories :

- **Fribourg et Jura** : qui ne s'inspirent pas de la pratique des autres parce qu'ils ne la connaissent pas
- **Valais et Genève** : qui connaissent, plus ou moins bien, la pratique des autres mais ne s'en inspirent que marginalement, privilégient des solutions propres.
- **Berne, Vaud et Neuchâtel** : qui connaissent généralement bien la pratique des autres et s'en inspirent pour développer des solutions adaptées à leurs besoins.

**Berne** est le canton qui a été le plus souvent cité comme "best practice" devant **Vaud**. Il est encourageant de retrouver dans ce classement des cantons que nous avons plus haut qualifié de plus "évolués".

Sur la base des entretiens que nous avons menés et les observations que nous avons faites, le rôle des modèles "best practice" dans la diffusion des réformes semble cependant encore marginal.

### 7.2.3 Rôle des acteurs

La théorie du mimétisme institutionnel, que nous avons présentée dans notre second chapitre, donnait aux acteurs du système un rôle prépondérant dans le processus d'importation et d'exportation des pratiques d'une institution vers une autre.

Ce constat nous est apparu, lors de nos recherches et entretiens, particulièrement pertinents dans notre cas. L'histoire récente des inspections cantonales des finances montre en effet que l'évolution des pratiques de certains services doit beaucoup à la personnalité et aux initiatives de quelques acteurs-clés :

- Les orientations prises par l'inspection des finances du canton de **Berne** ne sont certainement pas étrangères aux expériences que son chef a faites auparavant dans le domaine de la révision bancaire
- L'évolution de l'Inspection des Finances du canton de **Neuchâtel**, que nous pourrions qualifier de politique des petits pas, semble s'inscrire dans une véritable stratégie à long terme mise en place par son chef de service pour faire accepter progressivement aux autorités politiques les réformes nécessaires [Le Temps 23 mai 2003]

Ce n'est certainement pas non-plus une coïncidence si les inspections des finances les plus dynamiques dans l'évolution de leur pratique ont à leur tête des experts-comptable diplômés, ni un fruit du hasard si les chefs de service les moins enclins au changement ont effectué la quasi-totalité de leur carrière au sien d'une inspection des finances.

Il n'y a cependant pas que la personnalité des chefs des services qui soit déterminante. A **Genève** par exemple, si l'on considère les récentes déclarations de Mme Brunschwig-Graf, le changement à la tête du département des finances semble annoncer la reprise de réformes dans le domaine de la comptabilité et du contrôle des comptes d'Etat [Le Temps 12 juillet 2003].

## **8 Conclusions**

Les analyses et observations que nous avons faites, ainsi que les entretiens que nous avons menés, ne constituent certainement pas une étude exhaustive des causes des évolutions des pratiques dans les inspections cantonales des finances de Suisse romande. Elles permettent cependant de mettre en évidence des caractéristiques des services et des mécanismes qui, dans certaines circonstances, semblent avoir influencé l'évolution des pratiques au cours des dernières années.

Elles nous permettent également de tirer quelques conclusions quant à notre question d'analyse et nos hypothèses de recherche et de formuler quelques recommandations.

### **8.1 Sous-hypothèse 1 : Le rôle des événements critiques**

Les crises semblent jouer un rôle prépondérant dans l'évolution des pratiques des inspections cantonales des finances. Dans les cantons du Valais (en 1980), de Berne (en 1984) et de Vaud (en 1996), elles sont directement à l'origine de réformes d'envergure qui ont poussé les inspections des finances à se développer.

Ces crises ont permis aux acteurs politiques de prendre conscience des lacunes existantes dans la structure de contrôle de l'Etat et de la nature des réformes à entreprendre. L'adhésion des autorités, des groupes politiques et de l'opinion publique aux processus de réformes est en outre apparue, au cours de notre recherche comme la condition indispensable à leur bonne réalisation. Ce n'est selon nous pas un hasard si les inspections des finances des cantons qui n'ont pas connu de crise, ou du moins pas de crise importante ayant suscité une réaction des autorités politiques ou de l'opinion publique, sont également celles qui disposent des moyens matériels et financiers les moins importants.

Notre étude a également fait remarquer que les moments critiques ne se limitaient pas aux seules crises. D'autres événements, comme la récente adoption de la nouvelle Constitution vaudoise, représentent également des moments-clé pour l'évolution des concepts de surveillance de l'Etat en général et des pratiques des inspections cantonales des finances en particulier.

### **8.2 Sous-hypothèse 2 : Les processus de mimétisme et de diffusion**

Comme nous l'avons déjà mentionné en préambule, la nature de notre démarche et de nos résultats ne permet certainement pas d'affirmer de manière scientifique l'existence de processus de mimétisme institutionnel ou de diffusion de réformes entre les inspections cantonales des finances de Suisse romande.

Notre approche empirique nous permet néanmoins d'abord de confirmer l'existence de réseaux de relations et d'informations entre les différents services au travers de groupements professionnels (romands, suisses et même internationaux) et de collaborations intercantionales.

Elle nous permet ensuite d'établir une typologie des services, basée sur les références professionnelles et les canaux de relations, à partir desquelles certaines caractéristiques du réseau romand peuvent être mises en évidence :

- Berne apparaît en Suisse comme un leader d'opinion jouissant d'une large ouverture sur la pratique internationale et désireux de développer et diffuser des méthodologies nouvelles et best practice aux autres membres du réseau
- Vaud et Neuchâtel semblent être attentifs aux développements et nouveautés qui apparaissent dans le réseau et être prêts à progressivement les introduire dans leur propre pratique
- Valais et Genève apparaissent comme des services plutôt indépendants, critiques face aux nouvelles méthodes qui leur parviennent via le réseau et plutôt enclins à développer des solutions personnelles
- Jura et Fribourg semblent isolés dans le réseau, peu actifs dans les échanges intercantonaux et par conséquent très faiblement influencé dans leur pratique, qui ainsi n'évolue que très lentement

Il ressort selon nous de cette configuration du réseau romand une forte présomption de diffusion du canton de Berne vers les cantons de Vaud et Neuchâtel et une absence quasi totale de diffusion vers les cantons de Fribourg et du Jura. Quant à Genève et au Valais, nos observations amèneraient plutôt à conclure dans le sens d'une faible probabilité de diffusion des pratiques vers ces deux cantons, du moins en provenance des autres services romands.

Notre étude a en outre mis en évidence le rôle souvent décisif que certains acteurs-clé jouent dans le processus d'importation et d'exportation de pratiques nouvelles. Certaines autorités politiques d'abord, mais surtout les chefs de services dont les qualifications professionnelles et l'expérience préalable hors du secteur public semble être des facteurs favorisant les initiatives.

### **8.3 Recommandations**

Partant de ces observations et conclusions, nous pourrions adresser les recommandations suivantes aux responsables politiques des cantons romands :

- N'attendez pas qu'un scandale éclate au sein de l'administration cantonale pour engager des réflexions sur une réforme du système de surveillance financière de votre canton.
- L'expérience montre que, si elle veut pouvoir remplir ses objectifs institutionnels, une inspection des finances doit pouvoir disposer de moyens suffisants et que son bon fonctionnement et son efficacité passent par la promotion des valeurs suivantes:
  - Indépendance
  - Qualification
  - Transparence
- Les collaborations intercantionales et les participations à des réseaux d'informations doivent être encouragées. La promotion de ces moyens d'échange et de diffusion entre les services cantonaux est certainement la mesure la plus efficace pour faire évoluer les pratiques.



## **Bibliographie**

### **Littérature**

- Armington K., Beyeler M., *Critical Junctures. A Comparative Analysis of Institutional Reform*, Sicherheitspolitische Forschungsprojekt 2001/2002, in Bulletin 2002 zur schweizerischen Sicherheitspolitik, in internet
- Benoix R. (1968), in Rokkan S. (Ed), *Comparative Research across cultures and nation*, Paris
- Darbon D.(1993), *A qui profite le mime? Le mimétisme institutionnel confronté à ses représentations en Afrique*, in Meny Y., *Les politiques du mimétisme institutionnel*, Edition l'Harmattan, Paris
- Demeestère R. (2002), *Le contrôle de gestion dans le secteur public*, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, Paris.
- Emery Y. (1999), "Le service public en marche vers le XXème siècle", in Emery Y. (Ed.), *L'administration dans tous ses états*, Presse Polytechniques et Universitaires Romandes, Lausanne.
- Germann R.(1996), *Administration publique en Suisse; L'appareil étatique et le gouvernement*, Volume 1, Editions Paul Haupt, Bern.
- Hensler R. (1999), L'audit de l'Etat de Genève deux ans plus tard. in Emery Y. (Ed.), *L'administration dans tous ses états*, Presse Polytechniques et Universitaires Romandes.
- Mahoney J.(2001), *Path-Dependant Explanation of Regime Change : Central america in Comparative Perspective*, Brown University, Providence, in internet
- Meny Y (1993), *La greffe et le rejet*, in Meny Y (Ed.), *Les politiques du mimétisme institutionnel*, Edition l'Harmattan, Paris.
- Rose R. (1968) in Rokkan S. (Ed), *Comparative Research across cultures and nation*, Paris
- Rokkan S. (1968), *Comparative Research across Culture and Nation*, Publication of the International Social Council, The Hague.
- Sommer P., Witschi C.(2000), *Finanzkontrolle und Risikomanagement. Erhöhung der Transparenz und Risikominimierung in der Staatswirtschaft*, in L'Expert-Comptable Suisse no.10/2000.
- Sommer P.(1995), *Konsolidierung und konsolidierte Betrachtung in der Staatswirtschaft, Ueberlegungen des Finanzkontrolle zur Situation im Kanton Bern*, in L'Expert-Comptable Suisse no.1-2/1995.
- Sommer P.(1991), *Die Neuregelung der Finanzaufsicht im Kanton Bern*, in L'Expert-Comptable Suisse no 3/1991
- Sommer P. (1993), *Die Revision der Staatsrechnung, Darstellung am Beispiel des Kantons Bern*, in L'Expert-Comptable Suisse no.11/93
- Widmer T., Rieder S. (2003), *Schweizer Kantone im institutionellen Wandel. Ein Beitrag zur Beschreibung und Erklärung institutioneller Reformen*, in *Revue Suisse de sciences politiques*, volume 9, Issue 1, Printemps 2003.

### **Entretiens parus dans la presse**

Busslinger L., *"Un discret Neuchâtelois à l'aide du contrôle financier vaudois"*, entretien avec M.Poirier, in *Le Temps* du 23 mai 2003.

Bussard S., *"La transparence et la lisibilité des comptes de l'Etat au cœur d'un vif débat à Genève"*, entretien avec M.Brunschwig-Graf, in *Le Temps* du 12 juillet 2003.

Bussard S., *"Le contrôle de l'état, c'est une culture, une assurance vie pour le citoyen"*, entretien avec M.Brunschwig-Graf, in *Le Temps* du 17 juin 2003.

### **Normes professionnelles**

Chambre fiduciaire Suisse (1992), *Manuel Suisse de Révision*, Zurich

Chambre Fiduciaire Suisse (1998), *Manuel Suisse d'audit*, Zurich.

Cour des Comptes de la Communauté Européenne (2002), *Politiques et normes d'audit de la Cour*, Luxembourg.

Cour des Comptes de la Communauté Européenne (2002), *Règlement intérieur de la Cour des comptes des Communautés Européennes*, Luxembourg.

Comité de contact des Présidents des ISC de l'Union européenne, Groupe de travail ad hoc sur les normes de contrôle (1998), *Lignes directrices européennes concernant l'application des normes de contrôle de l'INTOSAI*, Luxembourg.

Institute of Internal Auditors (2002), *Normes pour la pratique professionnelle de l'audit interne*, Altamonte Springs, Florida.

International Federation of Accountant (IFAC) : 2002 Handbook of Internal Public Sector Accounting Pronouncement (IPSAS). New York.

International Federation of Accountant (IFAC) : 2002 Handbook of International Standard of Auditing (ISA). New York.

International Accounting Standard Board : 2003 International Financial Reporting Standards (IFRS), London.

### **Sources statistiques**

BADAC Base de donnée des cantons et des villes suisses ([www.badac.ch](http://www.badac.ch)):

- Résultats provisoires de l'enquête sur les administrations cantonales 2002
- Résultats de l'enquête sur les administrations cantonales 1997

Office Federal de la Statistique, Statistique suisse, Chiffres clés ([www.statistik.admin.ch](http://www.statistik.admin.ch))

## **Bases légales**

Loi fédérale sur le contrôle fédéral des finances du 19 mars 1999  
Canton de Berne: Loi sur les finances du 10 novembre 1987  
Canton de Berne: Ordonnance sur les finances du 24 août 1994  
Canton de Berne : Loi sur le contrôle des finances du 1<sup>er</sup> décembre 1999  
Canton de Fribourg : Loi sur les finances de l'Etat du 25 novembre 1994  
Canton de Fribourg : Règlement d'exécution de la loi sur les finances de l'Etat du 12 mars 1996  
Canton de Genève : Loi sur la gestion administrative et financière du 7 octobre 1993  
Canton de Genève : Loi sur la surveillance de la gestion administrative et financière et l'évaluation des politiques publiques du 19 janvier 1995  
Canton de Genève : Règlement sur les taux et catégories d'amortissement du 24 février 1999  
Canton du Jura : Loi sur les finances cantonales du 18 octobre 2000  
Canton du Jura : Décret d'organisation du Gouvernement et de l'administration cantonale du 25 octobre 1990  
Canton de Neuchâtel : Loi sur les finances du 21 octobre 1980  
Canton de Neuchâtel : Règlement concernant l'Inspection des Finances de l'Etat du 13 janvier 1993  
Canton de Vaud : Constitution cantonale du 17 mai 2002  
Canton de Vaud : Loi sur les finances du 27 novembre 1972  
Canton de Vaud : Règlement sur le Contrôle cantonal des Finances du 2 juin 1999  
Canton de Vaud : Arrêté sur la communication publique des rapports du Contrôle cantonal des finances du 7 février 2000  
Canton du Valais : Loi sur la gestion et le contrôle administratif et financier du canton du 24 juin 1980  
Canton du Valais : Règlement concernant l'Inspection cantonale des finances du 20 mai 1981  
Canton du Valais : Loi fiscale du 10 mars 1976  
Canton du Valais : Ordonnance sur le controlling des unités pilotes du 15 janvier 1997

## **Rapports officiels**

Contrôle des finances du canton de Berne, Rapport d'activité 2002, Berne, février 2003  
Contrôle des finances du Canton du Jura, Rapport annuel 2002, Delémont, décembre 2002  
Contrôle des finances du Canton du Jura, Rapport d'audit concernant le Bilan de la République et canton du Jura au 31 décembre 2002, Delémont, avril 2003.

Contrôle cantonal des finances de l'Etat de Vaud, Rapport annuel d'activité pour l'exercice 2002, Lausanne, 19 mai 2003

Contrôle cantonal des finances de l'Etat de Vaud, rapport sur la révision des comptes annuels de l'Etat de Vaud pour l'exercice arrêté au 31 décembre 2002, Lausanne, 7 mai 2003

Réponse du Conseil D'Etat aux quatre réserves et autres remarques importantes du rapport du Contrôle cantonal des finances sur la révision des comptes annuels de l'Etat de Vaud, Lausanne, 19 mai 2003

Inspections des finances du Canton du Valais, Rapport annuel d'activité pour l'année 2002, Sion, 11 avril 2003

Commission des finances du Grand conseil valaisan, Rapport sur les comptes de l'Etat du Valais pour l'année 2002, Zermatt, 16 avril 2003